PGS.TS. TRẦN ĐÌNH KHÔI NGUYÊN (Chủ biên)
PGS.TS. HOÀNG TÙNG
TS. ĐOÀN NGỌC PHI ANH - TS. PHẠM HOÀI HƯƠNG

GIÁO TRÌNH
NGUYÊN LÝ KẾ TOÁN

NHÀ XUẤT BẢN CHÍNH TRỊ QUỐC GIA - SỰ THẬT
Hà Nội - 2015

GIÁO TRÌNH
NGUYÊN LÝ KẾ TOÁN

LỜI NHÀ XUẤT BẢN

Kế toán là một lĩnh vực của khoa học kinh tế, là bộ phận không thể thiếu trong công tác quản trị của mọi tổ chức. Đối với các cơ quan nhà nước, thông tin kế toán là cơ sở để tổng hợp, đánh giá tình hình thực hiện chủ trương, chính sách kinh tế của Nhà nước, tình hình hoạt động của các tổ chức kinh tế, trên cơ sở đó Nhà nước thực hiện vai trò điều tiết vĩ mô, ban hành các chính sách phát triển nền kinh tế quốc dân một cách bền vững. Nền kinh tế càng phát triển, sự cạnh tranh giữa các doanh nghiệp càng gay gắt thì kế toán càng có vai trò quan trọng giúp cho doanh nghiệp thu thập, xử lý các vấn đề liên quan đến tài chính cũng như tình hình hoạt động của công ty, kích thích và điều tiết các hoạt động kinh doanh, duy trì và phát triển các mối liên kết trong doanh nghiệp, từ đó đề xuất chiến lược và giải pháp để tồn tại, phát triển và giành lợi thế so với những doanh nghiệp khác. Để làm được những điều đó, doanh nghiệp cần phải có một đội ngũ nhân viên có năng lực, có kế toán giỏi để cân bằng tình hình tài chính.

Nhằm góp phần vào việc nâng cao chất lượng đào tạo môn học kế toán trong các trường đại học, cao đẳng ở nước ta, nhất là trong quá trình thực hiện đổi mới căn bản, toàn diện giáo dục và đào tạo theo chủ trương của Đảng hiện nay, Nhà xuất bản Chính trị quốc gia - Sự thật xuất bản ***Giáo trình Nguyên lý kế toán*** do PGS. TS. Trần Đình Khôi Nguyên chủ biên. Giáo

trình được biên soạn ngắn gọn, cô đọng, trình bày súc tích những nội dung cơ bản của môn học kế toán, có ví dụ minh họa rõ ràng để người học hiểu kỹ hơn về những kiến thức tiếp thu được, có hệ thống bài tập giúp cho người học hiểu sâu và vận dụng những kiến thức đã học vào việc giải quyết từng tình huống cụ thể. Tuy nhiên, trước sự phong phú của thực tiễn, sự thay đổi và phát triển nhanh chóng của nền kinh tế, những vấn đề mới liên tục được phát sinh, giáo trình chắc chắn khó tránh khỏi những hạn chế, những thông tin chưa được kịp thời cập nhật, bổ sung, rất mong nhận được sự đóng góp ý kiến của bạn đọc để nội dung giáo trình được hoàn thiện hơn trong lần xuất bản sau.

Xin giới thiệu với bạn đọc.

Tháng 4 năm 2015

NHÀ XUẤT BẢN CHÍNH TRỊ QUỐC GIA - SỰ THẬT

LỜI MỞ ĐẦU

Đứng trước nhu cầu nâng cao chất lượng đào tạo và những thay đổi sâu sắc trong các môn học về kế toán - kiểm toán, Khoa Kế toán, Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng đã tiến hành tổ chức biên soạn nhiều giáo trình, trong đó có *Giáo trình Nguyên lý kế toán*. Đây là môn học cơ sở, làm nền tảng để sinh viên chuyên ngành kế toán cũng như sinh viên khối ngành kinh doanh, tài chính - ngân hàng và các chuyên ngành kinh tế khác có thể tiếp tục nghiên cứu môn học Kế toán tài chính.

Trong lần xuất bản này, ngoài việc tiếp thu ý kiến của bạn đọc về nội dung và hình thức của *Giáo trình Nguyên lý kế toán* xuất bản vào năm 2007, tập thể tác giả đã cập nhật những thay đổi của chế độ kế toán và cả những khuynh hướng về đổi mới kế toán trong thời gian tới. Ở mỗi chương của giáo trình còn bổ sung các câu hỏi ôn tập, bài tập để người học có thể tự thực hành ngoài giờ lên lớp. Phần cuối của giáo trình là danh mục các thuật ngữ tiếng Anh chuyên ngành kế toán để người học có thể tham khảo thêm các tài liệu tiếng nước ngoài.

Tham gia biên soạn Giáo trình gồm các tác giả:

- PGS.TS. Trần Đình Khôi Nguyên - Biên soạn Chương I, VI, VII, IX.
- PGS.TS. Hoàng Tùng - Biên soạn Chương III.
- TS. Đoàn Ngọc Phi Anh - Biên soạn Chương IV, V.
- TS. Phạm Hoài Hương - Biên soạn Chương II, VIII.

Mặc dù rất cố gắng, song Giáo trình khó tránh khỏi những thiếu sót. Tập thể tác giả rất mong nhận được ý kiến đóng góp của bạn đọc để Giáo trình được hoàn thiện hơn trong những lần xuất bản sau. Ý kiến đóng góp xin gửi về địa chỉ:

Khoa Kế toán
Trường Đại học Kinh tế - Đại học Đà Nẵng
71 Ngũ Hành Sơn, thành phố Đà Nẵng
Email: khoaketoan@due.edu.vn

Xin trân trọng cảm ơn.

TẬP THỂ TÁC GIẢ

Chương I

BẢN CHẤT CỦA KẾ TOÁN

I. QUÁ TRÌNH HÌNH THÀNH, PHÁT TRIỂN VÀ CÁC ĐỊNH NGHĨA VỀ KẾ TOÁN

1. Quá trình hình thành và phát triển của kế toán

Sản xuất ra của cải vật chất là cơ sở tồn tại và phát triển của xã hội loài người. Ngay từ thời xa xưa, với công cụ lao động hết sức thô sơ, con người cũng đã tiến hành hoạt động sản xuất bằng việc hái lượm hoa quả, săn bắn... để nuôi sống bản thân và cộng đồng. Hoạt động sản xuất là hoạt động tự giác, có ý thức và có mục đích của con người. Cho nên khi tiến hành hoạt động sản xuất, con người luôn quan tâm đến các hao phí bỏ ra và những kết quả đạt được. Chính sự quan tâm này đã đặt ra nhu cầu tất yếu phải thực hiện quản lý hoạt động sản xuất. Xã hội loài người càng phát triển thì mức độ quan tâm của con người đến hoạt động sản xuất càng tăng và do đó, yêu cầu quản lý hoạt động sản xuất cũng được nâng lên.

Để quản lý, điều hành hoạt động sản xuất, ngày nay

gọi là hoạt động kinh tế, cần phải có thông tin về quá trình hoạt động kinh tế đó. Thông tin đóng vai trò quyết định trong việc xác định mục tiêu, lập kế hoạch, tổ chức thực hiện và kiểm tra, kiểm soát quá trình kinh tế. Để có được thông tin thì phải thực hiện việc quan sát, đo lường, ghi chép và cung cấp thông tin về các hoạt động kinh tế cho người quản lý. Kế toán là một trong các công cụ cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế phục vụ cho công tác quản lý các quá trình kinh tế đó.

Quan sát là giai đoạn đầu tiên của việc phản ánh các quá trình và hiện tượng kinh tế phát sinh ở trong và ngoài các tổ chức.

Đo lường là việc xác định các nguồn lực, tình hình sử dụng các nguồn lực đó theo những phương thức tổ chức sản xuất kinh doanh riêng biệt và các kết quả tạo ra từ quá trình đó bằng những thước đo thích hợp.

Ghi chép là quá trình hệ thống hoá tình hình và kết quả các hoạt động kinh tế trong từng thời kỳ, theo từng địa điểm phát sinh, làm cơ sở để cung cấp thông tin có liên quan cho người quản lý.

Trải qua lịch sử phát triển của nền sản xuất xã hội, kế toán có những đổi mới về phương thức quan sát, đo lường, ghi chép và cung cấp thông tin cho phù hợp với điều kiện kinh tế - xã hội. Có thể nhìn nhận những thay đổi này qua những hình thái kinh tế - xã hội.

Ở thời kỳ nguyên thủy, các cách thức đo lường, ghi chép, phản ánh được tiến hành bằng những phương

thức đơn giản, như: đánh dấu trên thân cây, ghi lên vách đá, buộc nút trên các dây thừng... để ghi nhận những thông tin cần thiết. Các công việc trên trong thời kỳ này phục vụ cho lợi ích từng nhóm cộng đồng. Khi xã hội chuyển sang chế độ nô lệ với việc hình thành giai cấp chủ nô, nhu cầu theo dõi, kiểm soát tình hình và kết quả sử dụng nô lệ, tài sản của chủ nô nhằm thu được ngày càng nhiều sản phẩm thặng dư đã đặt ra những yêu cầu cao hơn trong công việc của kế toán. Kết quả nghiên cứu của các nhà khảo cổ học cho thấy các loại sổ sách đã được sử dụng để ghi chép thay cho cách ghi và đánh dấu thời nguyên thủy. Những loại sổ sách này đã được cải tiến và chi tiết hơn trong thời kỳ phong kiến để đáp ứng sự phát triển mạnh mẽ trong các quan hệ kinh tế của cộng đồng. Kế toán còn được sử dụng trong các phòng đổi tiền, các nhà thờ và trong lĩnh vực tài chính nhà nước... để theo dõi các nghiệp vụ về giao dịch, thanh toán và buôn bán.

Mặc dù có nhiều đổi mới về cách thức ghi chép, phản ánh các giao dịch nói trên qua các giai đoạn phát triển của xã hội nhưng kế toán vẫn chưa được xem là một khoa học độc lập cho đến khi xuất hiện *phương pháp ghi kép.* Phương pháp ghi kép trước tiên được xuất hiện qua sự tìm tòi của những người trực tiếp làm kế toán trong lĩnh vực thương nghiệp, công nghiệp. Đến năm 1494, Luca Pacioli, một thầy dòng thuộc dòng thánh Franxít, trong một tác phẩm của mình lần đầu

tiên đã giới thiệu phương pháp ghi kép. Ông đã minh họa việc sử dụng khái niệm Nợ và Có[1] để bảo đảm một lần ghi kép. Nhiều nhà nghiên cứu về lịch sử kế toán đã cho rằng sự xuất hiện phương pháp ghi kép của kế toán dựa trên bảy điều kiện sau:

- Có một nghệ thuật ghi chép riêng
- Sự xuất hiện của số học
- Việc tồn tại sở hữu tư nhân
- Việc hình thành tiền tệ
- Việc hình thành các quan hệ tín dụng
- Việc tồn tại các quan hệ mua bán
- Sự dịch chuyển của đồng vốn.

Theo cách nhìn đó thì kế toán đã có những phát triển về phương pháp ghi chép để đáp ứng nhu cầu thông tin ngày càng cao trong nền sản xuất hàng hóa. Nhiều nhà nghiên cứu đã đánh giá rất cao vai trò của ghi kép đối với sự phát triển của chủ nghĩa tư bản. Sự xuất hiện của phương pháp ghi kép đã trợ giúp việc theo dõi, giám sát các quan hệ thương mại ngày càng tăng, quan hệ tín dụng giữa người mua và người bán, giữa người cho vay và người đi vay trong xu thế dịch chuyển của các dòng tư bản ngày càng lớn giữa các vùng. Ngoài ra, phương pháp ghi kép cho phép các nhà tư bản nắm bắt và đo lường ảnh hưởng của các giao dịch kinh tế, đồng thời tách biệt quan hệ giữa người chủ sở

---

1. Đây là những thuật ngữ riêng của kế toán. Nợ là Credit, Có là Debit. Ghi kép là Double-entry.

hữu với doanh nghiệp để thấy rõ sự phát triển của các tổ chức kinh doanh.

Sự phát triển của chủ nghĩa tư bản không chỉ gắn liền với sự phát triển của khoa học kỹ thuật, mà còn gắn liền với những thay đổi về hình thái của các tổ chức kinh tế, các trung gian tài chính, cách thức quản lý trong các tổ chức này cũng như phương thức quản lý nền kinh tế ở góc độ vĩ mô. Đó là sự phát triển của hệ thống các ngân hàng cùng với việc ra đời nhiều công cụ tài chính, là sự phổ biến của mô hình công ty cổ phần vận hành trên các thị trường chứng khoán. Tất cả những điều đó làm cho các dòng vốn dịch chuyển thuận lợi và nhanh chóng hơn. Khái niệm người chủ doanh nghiệp không chỉ hạn chế vào một số nhà tư bản mà mở rộng ra cho mọi tầng lớp dân cư có khả năng gộp một phần của cải dư thừa của mình vào các công ty qua hình thức cổ phiếu. Trong bối cảnh đó, kế toán không chỉ là sự ghi chép và cung cấp thông tin cho người quản lý ở doanh nghiệp mà còn có nghĩa vụ cung cấp thông tin cho những đối tượng bên ngoài, như: cơ quan thuế, ngân hàng và các tổ chức tài chính khác, nhà đầu tư, nhà cung cấp, khách hàng... *Việc công bố thông tin kế toán ra bên ngoài được xem là một yêu cầu khách quan* của thực tiễn để nhà nước vận hành nền kinh tế tốt hơn; để các tổ chức kinh tế và cá nhân liên quan có điều kiện đánh giá các khoản vốn đầu tư của mình hoặc tìm kiếm cơ hội kinh doanh tốt nhất. Kế toán phải công bố thông tin gì cho bên

ngoài để vừa bảo đảm tính bí mật thông tin của từng doanh nghiệp, vừa bảo đảm nhu cầu thông tin của cộng đồng kinh doanh? Để đáp ứng những đòi hỏi đó, các *hiệp hội nghề nghiệp về kế toán* (có thể có sự can thiệp của chính phủ) đã xây dựng những quy tắc chung trong ghi chép, phản ánh và công bố các thông tin kinh tế. Đây là một nhu cầu khách quan để người làm công việc kế toán có thể đạt được những thống nhất ở một chừng mực nhất định trong xử lý và cung cấp thông tin.

Có thể thấy, yêu cầu của thực tiễn đã thúc đẩy khoa học kế toán có những thay đổi về phương thức ghi chép, xử lý và công bố thông tin, thể hiện là vào những thập niên đầu thế kỷ XX, kế toán đã dần dần tách biệt thành hai hệ thống. *Một là,* sự hình thành của hệ thống kế toán nhằm cung cấp thông tin cho nhiều đối tượng bên ngoài thông qua các báo cáo tài chính theo những tiêu chuẩn thống nhất về cách trình bày (Các chuẩn mực trình bày báo cáo tài chính). Hệ thống kế toán này ngày nay được gọi là *kế toán tài chính. Hai là,* sự ra đời của hệ thống *kế toán quản trị* nhằm cung cấp thông tin đa dạng hơn cho người quản lý trong các tổ chức. Hệ thống kế toán này đòi hỏi những cách thức ghi chép và xử lý thông tin riêng để đáp ứng yêu cầu quản trị do áp lực của cạnh tranh ngày càng tăng. Do tính bí mật về thông tin, hệ thống kế toán quản trị dần dần tách biệt với kế toán tài chính và ngày càng được phát triển nhờ những ứng dụng của công nghệ thông tin trong xử lý số liệu.

Tóm lại, sự ra đời và phát triển của kế toán gắn liền với sự phát triển các hoạt động kinh tế và nhu cầu sử dụng thông tin kế toán. Ở mỗi quốc gia, sự phát triển của kế toán phụ thuộc vào các điều kiện về kinh tế, chính trị, văn hóa và những tập quán riêng. Tuy nhiên, khoa học kế toán ngày nay không còn giới hạn trong biên giới của mỗi nước mà còn mang tính toàn cầu hóa. Sự bùng nổ mậu dịch quốc tế, việc hình thành các công ty đa quốc gia và sự dịch chuyển các dòng vốn trên thế giới đã nảy sinh nhu cầu thông tin có tính so sánh, thuận lợi cho các nhà đầu tư trong việc ra quyết định. Những nguyên tắc và phương pháp kế toán chung hay các chuẩn mực kế toán đã ra đời trong bối cảnh đó và ngày càng được hoàn thiện, đáp ứng nhu cầu ngày càng cao trong hệ thống quản lý ở các tổ chức, các đơn vị kinh tế.

2. Định nghĩa về kế toán

Ngày nay phần lớn các tài liệu về kế toán đã khái quát, định nghĩa về kế toán. *Giáo trình Lý thuyết hạch toán kế toán*[1] định nghĩa: "*kế toán là một hệ thống thông tin và kiểm tra về tài sản trong các tổ chức bằng hệ thống các phương pháp khoa học. Kế toán nghiên cứu tài sản trong quan hệ với nguồn hình thành và quá trình vận động của tài sản trong các tổ chức, các đơn vị*".

1. Nguyễn Gia Thụ, Nguyễn Quang Quynh: *Lý thuyết hạch toán kế toán*, Nxb. Xây dựng, Hà Nội, 1991, tr.13.

Định nghĩa trên cho thấy: tài sản, nguồn hình thành tài sản cũng như tình hình sử dụng các nguồn lực đó theo mục đích của mỗi tổ chức là đối tượng để kế toán phản ánh, ghi chép và công bố thông tin.

Có thể giải thích một số thuật ngữ cơ bản trong định nghĩa trên về kế toán đối với trường hợp của một doanh nghiệp. Bất kỳ một doanh nghiệp nào trong quá trình hoạt động cũng cần phải có một lượng ***tài sản*** nhất định. Lượng tài sản này có thể là tiền, vật tư, máy móc, nhà xưởng... nhưng tất cả đều phải có nguồn gốc hình thành của nó. Nguồn gốc hình thành tài sản còn được gọi là ***nguồn vốn*** trong kế toán. Thông tin về nguồn vốn rất cần thiết cho người quản lý để đánh giá tình hình tài chính của đơn vị. Nguồn vốn khởi sự doanh nghiệp có thể do người chủ doanh nghiệp bỏ ra hoặc đi vay từ ngân hàng, từ các tổ chức, cá nhân khác. Tính pháp lý đối với nguồn vốn do người chủ bỏ ra và do vay nợ là hoàn toàn khác nhau trong kinh doanh, nên việc kế toán phản ánh riêng lẻ hai loại nguồn vốn này là rất cần thiết.

Ngoài ra, quá trình hoạt động của doanh nghiệp chính là quá trình đơn vị sử dụng số tài sản đầu tư nhằm thực hiện mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận. Biểu hiện của quá trình này chính là các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh tùy thuộc vào quy mô, đặc điểm và định hướng hoạt động của từng doanh nghiệp. Đó là những nghiệp vụ về mua và bán hàng hóa, nghiệp vụ thanh toán với người bán và người mua, các nghiệp vụ

về trả lương, nộp thuế cho nhà nước, các hoạt động về đầu tư mới nhà xưởng, nghiệp vụ về phân chia lợi nhuận và nhiều nghiệp vụ khác. Các nghiệp vụ kinh tế tài chính này là đối tượng nghiên cứu của kế toán nhằm cung cấp thông tin cho công tác quản lý.

Định nghĩa về kế toán cũng được ghi nhận trong Luật kế toán được Quốc hội thông qua năm 2003. Điều 4 ghi rõ: "*kế toán là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động*". Định nghĩa này cụ thể hóa hơn các công việc của kế toán: từ giai đoạn thu thập dữ liệu ban đầu đến việc xử lý và cung cấp các thông tin kinh tế tài chính. Kế toán sử dụng nhiều thước đo để phản ánh các thông tin kinh tế tài chính, trong đó thước đo giá trị là thước đo chủ yếu và bắt buộc.

Định nghĩa về kế toán cũng được nhìn nhận dưới nhiều góc độ khác ở các nước. Kế toán không phải bắt nguồn từ Mỹ, nhưng thế kỷ XX ghi nhận những ảnh hưởng to lớn của kế toán Mỹ đối với kế toán ở nhiều nước trên thế giới. Viện Kế toán công Mỹ định nghĩa: "*kế toán là một nghệ thuật ghi nhận, phân loại và tổng hợp các sự kiện kinh tế dưới hình thái tiền tệ theo một phương thức có ý nghĩa và giải thích các kết quả đó*". Hiệp hội Kế toán Mỹ thì định nghĩa kế toán là "*quá trình xác định, đo lường và cung cấp những thông tin kinh tế hữu ích cho việc phán đoán và ra quyết định*". Có thể thấy cả hai định nghĩa trên đều có điểm chung

đó là không chỉ nhấn mạnh kế toán là một quá trình với các công việc ghi chép, đo lường và tổng hợp thông tin, mà còn hướng đến tính hữu ích của thông tin trong việc ra quyết định. Ngoài ra, các sự kiện kinh tế tài chính là đối tượng để kế toán thu thập và xử lý thông tin. Về bản chất, các sự kiện kinh tế tài chính cũng chính là quá trình huy động và sử dụng các tài sản của một tổ chức. Do vậy, tài sản, nguồn hình thành và sự vận động của nó theo định nghĩa về kế toán ở nước ta chỉ là một cách nhìn khác chứ không làm khác đi nội dung về đối tượng nghiên cứu của kế toán.

Tuy có nhiều định nghĩa về kế toán nhưng chung quy lại, có thể rút ra một số điểm chung như sau:

• Đối tượng nghiên cứu của kế toán là tài sản, nguồn hình thành tài sản và sự vận động của tài sản trong các tổ chức. Đó cũng chính là các quan hệ kinh tế tài chính phát sinh ở các tổ chức có sử dụng tài sản để thực hiện mục tiêu hoạt động của mình.

• Kế toán sử dụng thước đo tiền tệ (còn gọi là thước đo giá trị) để ghi chép và tổng hợp toàn bộ các hoạt động kinh tế ở tổ chức.

• Kế toán được xem là một hệ thống thông tin ở mỗi tổ chức. Hệ thống đó được vận hành qua một quá trình thu thập, đo lường, ghi chép và cung cấp thông tin bằng các phương pháp riêng có của kế toán.

• Chức năng của kế toán là thông tin và kiểm tra về quá trình hình thành và sự vận động của tài sản.

Tóm lại, *kế toán là một khoa học thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về tài sản, nguồn hình thành tài sản và sự vận động của tài sản trong các tổ chức.* Kế toán được vận dụng không chỉ trong các doanh nghiệp mà còn trong các tổ chức phi lợi nhuận, các tổ chức của chính phủ và các tổ chức khác có sử dụng tài sản để thực hiện một mục tiêu nào đó. Thông tin kế toán được sử dụng bởi nhiều đối tượng: từ nhà quản lý doanh nghiệp đến nhà đầu tư, ngân hàng, các cơ quan quản lý nhà nước và những ai có quan tâm đến lợi ích của tổ chức đó.

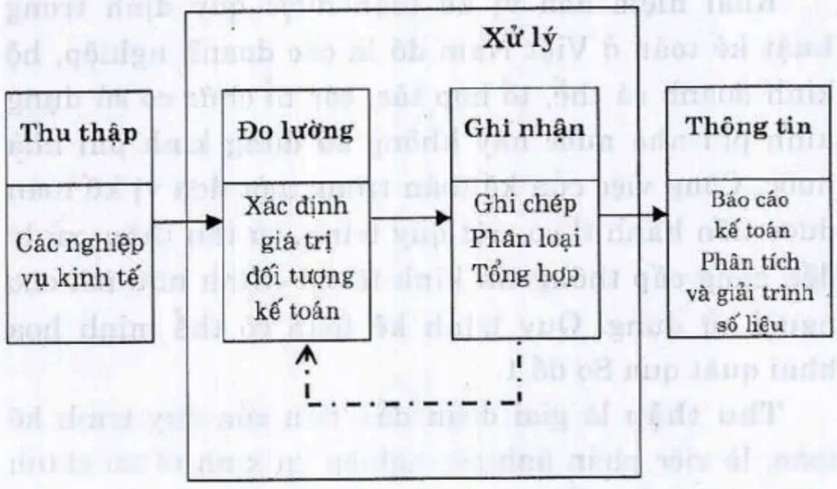
II. QUY TRÌNH KẾ TOÁN TRONG MỘT ĐƠN VỊ KẾ TOÁN

Khái niệm đơn vị kế toán được quy định trong Luật kế toán ở Việt Nam đó là các doanh nghiệp, hộ kinh doanh cá thể, tổ hợp tác, các tổ chức có sử dụng kinh phí nhà nước hay không sử dụng kinh phí nhà nước. Công việc của kế toán trong một đơn vị kế toán được tiến hành theo một quy trình, từ thu thập, xử lý đến cung cấp thông tin kinh tế tài chính hữu ích cho người sử dụng. Quy trình kế toán có thể minh họa khái quát qua Sơ đồ 1.

Thu thập là giai đoạn đầu tiên của quy trình kế toán, là việc phản ánh các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh gắn liền với hoạt động của một đơn vị kế toán. Các nghiệp vụ kinh tế trong giai đoạn này được phân chia thành hai nhóm: bên trong và bên ngoài. Các

nghiệp vụ kinh tế bên ngoài liên quan đến các giao dịch giữa doanh nghiệp với các chủ thể độc lập ngoài doanh nghiệp như: người mua, người bán, ngân hàng, nhà nước và các cá nhân, tổ chức khác. Các nghiệp vụ kinh tế bên trong chính là quá trình hoạt động kinh doanh diễn ra trong doanh nghiệp. Chẳng hạn: ở các doanh nghiệp sản xuất, đó là quá trình sử dụng các loại máy móc, thiết bị trên cơ sở nguồn nhân lực sẵn có để chuyển đổi các loại vật liệu thành sản phẩm hàng hóa. Kế toán xem các nghiệp vụ kinh tế như là những dữ liệu đầu vào của quá trình kế toán.

Sơ đồ 1: Quy trình kế toán trong một đơn vị kế toán



Để thực hiện công việc này, kế toán sử dụng *phương pháp chứng từ kế toán*. Đó là phương pháp "sao chụp"

các nghiệp vụ kinh tế tài chính hình thành ở đơn vị và là cơ sở cho quá trình xử lý thông tin ở bước tiếp theo. Chứng từ kế toán là cơ sở cho việc bảo vệ tài sản, giải quyết các mối quan hệ pháp lý liên quan đến nghiệp vụ kinh tế và là căn cứ cho các bước tiếp theo của quy trình kế toán.

Xử lý là giai đoạn tiếp theo của quá trình kế toán, bao gồm hai công việc là *đo lường* và *ghi nhận*. ***Đo lường*** là việc ***xác định giá trị các đối tượng kế toán*** có liên quan trong các nghiệp vụ kinh tế, làm căn cứ cho quá trình xử lý thông tin tiếp theo. Chẳng hạn, khi doanh nghiệp đầu tư một thiết bị mới thì thiết bị đó sẽ được phản ánh vào sổ kế toán với số tiền bao nhiêu? Khi sản xuất ra một sản phẩm mới thì những chi phí nào được sử dụng để tính giá thành của sản phẩm mới làm ra? Khi cung cấp sản phẩm, dịch vụ cho khách hàng thì doanh thu (thu nhập) từ hoạt động đó được xăc định như thế nào? *Để trả lời cho các câu hỏi trên, việc đo lường các đối tượng kế toán phải tuân thủ theo các nguyên tắc kế toán nhất định.* Trong nền kinh tế thị trường, tất cả các giao dịch kinh tế đều phản ánh qua giá cả, thể hiện dưới hình thái tiền tệ. Tiền là phương tiện thanh toán và xác định giá trị, do vậy cho phép chúng ta so sánh giá trị của những tài sản khác nhau, tổng hợp hay loại trừ các ảnh hưởng của các giao dịch kinh tế để tạo ra những thông tin mới. Như vậy, đo lường trong kế toán

phải sử dụng *thước đo tiền tệ* để phản ánh các đối tượng của kế toán.

Ngoài thước đo tiền tệ, kế toán còn sử dụng *thước đo lao động* (ngày công, giờ công...) và *thước đo hiện vật* (cái, kg, lít, m^3...). Sử dụng thước đo hiện vật giúp cho việc kiểm soát chặt chẽ tình hình tài sản về mặt số lượng, như: số lượng máy móc thiết bị, số lượng vật tư dự trữ và tiêu hao, số lượng sản phẩm sản xuất ra... Tuy nhiên, thước đo hiện vật có mặt hạn chế là nó chỉ được sử dụng để xác định số lượng từng loại đối tượng khác nhau, không thể tổng hợp từ nhiều đối tượng để có chỉ tiêu tổng quát được. Sử dụng thước đo lao động giúp ta xác định được năng suất lao động, giúp cho việc tính tiền công cho người lao động, hoặc phân phối thu nhập cho các thành viên trong doanh nghiệp. Thước đo lao động cũng có nhược điểm là trong nhiều trường hợp không thể tổng hợp toàn bộ thời gian lao động của tất cả những người lao động trong đơn vị, tập thể... vì tính chất lao động của mỗi người khác nhau. Như vậy, thước đo lao động và hiện vật cũng cần thiết trong quá trình đo lường đối tượng kế toán nhưng không phải là thước đo chủ yếu.

Ghi nhận là việc xem xét các *tiêu chuẩn quy định cho từng loại đối tượng kế toán có được thỏa mãn hay không* để ghi chép vào sổ sách kế toán của đơn vị. Cũng giống như việc đo lường, các tiêu chuẩn ghi nhận cũng có những nguyên tắc nhất định, thể hiện trong các

chuẩn mực kế toán. Một khi các tiêu chuẩn ghi nhận cho từng loại đối tượng kế toán đã được thỏa mãn, kế toán sẽ sử dụng các sổ sách kế toán (*tài khoản kế toán*) trên cơ sở phương pháp *ghi kép* nhằm ghi chép, phân loại có hệ thống tất cả các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo những cách thức nhất định.

Đo lường và ghi nhận là hai mặt của một quá trình, có sự tác động qua lại lẫn nhau. Khả năng đo lường tin cậy một đối tượng kế toán luôn là một tiêu chuẩn khi ghi nhận đối tượng kế toán vào sổ sách kế toán. Ngược lại, ghi nhận lại là cơ sở cho những đo lường các đối tượng kế toán phức tạp hơn. Chẳng hạn, đo lường lợi nhuận của một doanh nghiệp phải dựa trên cơ sở đo lường và ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến bán hàng và các phí tổn có liên quan. Ở góc độ này, ghi nhận chính là tiền đề để thực hiện các công việc đo lường lợi nhuận kế toán. Đó chính là đặc điểm của quá trình xử lý thông tin kế toán.

Việc đo lường và ghi chép ban đầu trong nhiều trường hợp chưa đáp ứng được yêu cầu của người sử dụng. Do vậy, các thông tin qua ghi chép ban đầu cần *phân loại* và *tổng hợp* theo những phương thức có ích cho người sử dụng. Việc phân loại cho phép tổng hợp nhiều nghiệp vụ kinh tế có bản chất kinh tế tương tự nhau thành từng loại. Chẳng hạn, tất cả các nghiệp vụ liên quan đến bán hàng có thể tổng hợp thành tổng doanh thu; hay các nghiệp vụ liên quan đến tiền có thể

nhóm lại để trình bày dưới hình thái dòng tiền. Công việc tổng hợp trong quá trình ghi nhận chính là cơ sở để lập các báo cáo kế toán.

Công việc cuối cùng của quá trình kế toán là **công bố thông tin** cho các đối tượng có liên quan, như nhà quản lý, chủ sở hữu, nhà đầu tư, ngân hàng.... Quá trình kế toán chỉ có ý nghĩa khi thông tin kế toán được chuyển tải dưới những hình thức nào đó cho những người sử dụng tiềm tàng. *Báo cáo kế toán chính là kết quả đầu ra của quá trình kế toán.* Tùy thuộc vào nhu cầu của người sử dụng thông tin mà mỗi loại báo cáo kế toán có nội dung và kết cấu riêng. Trong nhiều trường hợp, kế toán còn làm tiếp công việc phân tích và giải trình số liệu để người sử dụng có thể ra quyết định.

Tóm lại, quy trình kế toán là quá trình sử dụng nhiều phương pháp khác nhau một cách khoa học để thực hiện chức năng thông tin và kiểm tra về quá trình hình thành và sự vận động của tài sản. Quá trình đó được tổ chức khoa học trên cơ sở nguồn nhân lực có am hiểu về kế toán và các phương tiện xử lý thông tin để tạo ra những thông tin kế toán có ích cho người sử dụng. Vì thế, kế toán được xem như là một *hệ thống thông tin* trong các tổ chức. Hệ thống thông tin kế toán được hình thành trên cơ sở nguồn nhân lực, các phương tiện, các phương pháp kế toán được tổ chức khoa học nhằm tạo lập và cung cấp thông tin kế

toán cho người sử dụng. Thiết kế hệ thống thông tin kế toán luôn quan tâm đến mối quan hệ giữa chi phí và lợi ích để thông tin kế toán thật sự có ích nhưng với chi phí được tiết kiệm.

III. VAI TRÒ VÀ YÊU CẦU CỦA THÔNG TIN KẾ TOÁN

1. Vai trò của thông tin kế toán

Mỗi doanh nghiệp là một tế bào của nền kinh tế mà lợi ích của nó có liên hệ đến nhiều đối tượng, từ chủ sở hữu, nhà quản trị tại đơn vị đến các đối tượng bên ngoài, như: cơ quan quản lý nhà nước, các tổ chức tài chính, nhà đầu tư, người bán, người mua, các tổ chức và cá nhân khác. Mỗi đối tượng trên có những nhu cầu thông tin riêng xuất phát từ những lợi ích riêng của mỗi đối tượng đối với doanh nghiệp. Do vậy, xem xét vai trò của thông tin kế toán cần quan tâm đến những nhóm đối tượng riêng biệt. Sơ đồ 2 phác họa vai trò của thông tin kế toán với các đối tượng sử dụng ở các nước theo nền kinh tế thị trường. Có thể thấy vai trò này thể hiện qua hai nhóm đối tượng là các nhà quản trị ở doanh nghiệp và các đối tượng khác bên ngoài doanh nghiệp.

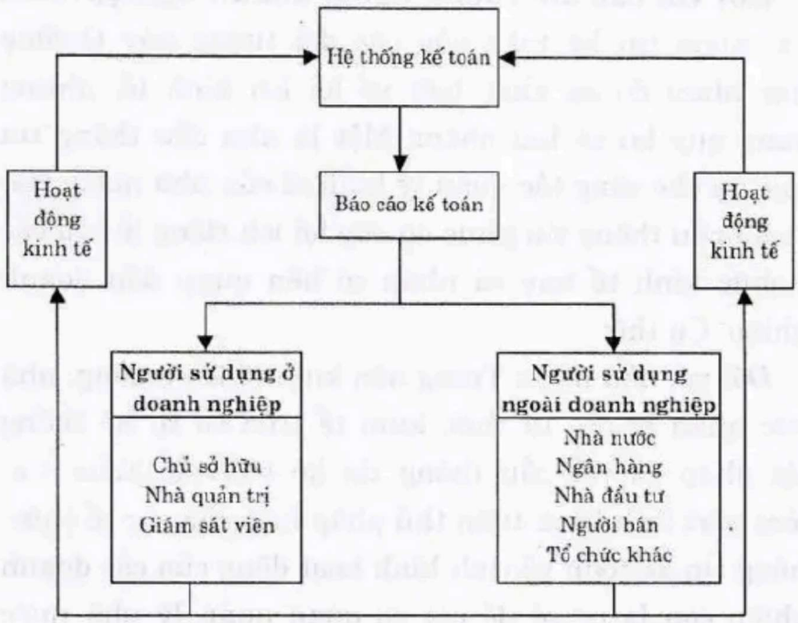
Đối với các nhà quản trị ở doanh nghiệp: do doanh nghiệp có tính tự chủ trong việc sử dụng các

nguồn lực của mình nên người quản lý doanh nghiệp cần có thông tin để hoạch định, tổ chức và kiểm soát toàn bộ tài sản và hoạt động kinh doanh của mình. Những vấn đề như: Tình hình các loại tài sản của đơn vị như thế nào? Thực trạng và khả năng vay nợ của đơn vị ra sao? Lợi nhuận đạt được đối với đơn vị trong kỳ vừa qua là bao nhiêu? Sản phẩm nào cần sản xuất? Giá bán là bao nhiêu? Ảnh hưởng của việc tăng giá hay giảm giá các yếu tố đầu vào đối với hoạt động của đơn vị ra sao? Có thể nói, nhu cầu thông tin kế toán của nhà quản lý các cấp ở doanh nghiệp rất phong phú, đa dạng và thay đổi liên tục. Hệ thống kế toán trong điều kiện đó cần phải cung cấp thông tin toàn diện về mọi hoạt động của đơn vị để người quản lý có cơ sở ra quyết định đúng đắn. Vai trò của thông tin kế toán đối với nhóm đối tượng này thể hiện trên các mặt:

• Giúp nhà quản lý ở doanh nghiệp kiểm tra, kiểm soát toàn bộ số tài sản hiện có, tình hình biến động và sử dụng các tài sản trong hoạt động kinh doanh theo đúng các mục tiêu đã định, tránh tình trạng thất thoát hay sử dụng lãng phí tài sản.

• Giúp nhà quản lý kiểm tra, kiểm soát tình hình sử dụng các khoản vay nợ, tình hình huy động và sử dụng vốn chủ sở hữu, qua đó đánh giá tình hình thực hiện nghĩa vụ của đơn vị đối với người cho vay, nhà nước, người lao động và các tổ chức khác.

Sơ đồ 2: Mối quan hệ giữa thông tin kế toán và người sử dụng



• Thông qua thông tin do kế toán cung cấp, nhà quản lý có thể xây dựng các kế hoạch ngắn hạn và dài hạn trong hoạt động đầu tư và huy động vốn, xây dựng các chiến lược và chính sách kinh doanh phù hợp.

• Là cơ sở để các nhà quản lý ra các quyết định liên quan đến tài sản và nguồn vốn của mình.

Có thể thấy, thông tin kế toán phục vụ cho nhóm đối tượng này là nhằm vào quản trị doanh nghiệp, từ công tác hoạch định đến việc tổ chức, đánh giá, kiểm soát và ra quyết định. Hệ thống kế toán cung cấp

thông tin cho nhóm đối tượng này được gọi là ***kế toán quản trị.***

Đối với các đối tượng ngoài doanh nghiệp: Nhu cầu thông tin kế toán của các đối tượng này thường khác nhau do sự khác biệt về lợi ích kinh tế, nhưng chung quy lại có hai nhóm: Một là nhu cầu thông tin phục vụ cho công tác quản lý kinh tế của nhà nước. Hai là nhu cầu thông tin phục vụ cho lợi ích riêng lẻ của các tổ chức kinh tế hay cá nhân có liên quan đến doanh nghiệp. Cụ thể:

Đối với nhà nước: Trong nền kinh tế thị trường, nhà nước quản lý các tổ chức kinh tế trên cơ sở hệ thống luật pháp và rất cần thông tin kế toán để kiểm tra, kiểm soát tình hình tuân thủ pháp luật của các tổ chức. Thông tin kế toán về tình hình hoạt động của các doanh nghiệp còn là cơ sở để các cơ quan quản lý nhà nước đánh giá tổng hợp thực trạng hoạt động của mỗi ngành, mỗi địa phương, mỗi khu vực kinh tế và toàn bộ nền kinh tế, qua đó xây dựng các chính sách kinh tế vĩ mô phù hợp, đặc biệt là các chính sách về thuế.

• *Đối với các đối tượng khác*: Lợi ích của những đối tượng này thường liên quan trực tiếp đến các nghiệp vụ kinh tế của doanh nghiệp nên thông tin kế toán có những vai trò riêng. Chẳng hạn: ngân hàng và các tổ chức tài chính thường sử dụng thông tin kế toán để đánh giá thực trạng tài chính, hiệu quả hoạt động cũng như khả năng thanh toán các khoản nợ vay của các tổ

chức kinh tế, qua đó có thể đưa ra những quyết định tài trợ thích hợp đối với từng tổ chức kinh tế.

Đối với người chủ sở hữu: Người chủ sở hữu chỉ được xem là người ngoài doanh nghiệp khi có sự tách rời đáng kể với người quản lý doanh nghiệp như trường hợp của các công ty cổ phần niêm yết giá hay các doanh nghiệp nhà nước. Ở khía cạnh này, thông tin kế toán không chỉ giúp người chủ sở hữu đánh giá tình hình sử dụng và khả năng sinh lời của vốn, còn kiểm soát các hoạt động của người quản lý nhằm bảo vệ tài sản và có những quyết định phù hợp nhằm tối đa hóa lợi ích của mình.

Đối với các nhà đầu tư tiềm tàng, nhà cung cấp, khách hàng và các cá nhân, tổ chức khác, thông tin kế toán là cơ sở để có những quyết định nhằm bảo vệ quyền lợi kinh tế của mình hay phát triển các giao dịch kinh tế trong tương lai.

Mặc dù vai trò của thông tin kế toán đối với mỗi đối tượng bên ngoài là khác nhau, nhưng thực chất thông tin kế toán thường liên quan đến các vấn đề về tình hình tài chính của doanh nghiệp. Vì thế, báo cáo kế toán cung cấp cho các đối tượng này thường gọi là báo cáo tài chính theo những mục đích chung. Trong thực tế, những báo cáo này thường là những báo cáo tổng hợp về tình hình tài sản, nguồn vốn và kết quả kinh doanh. Hệ thống kế toán xử lý và cung cấp những thông tin này được gọi là ***kế toán tài chính***. Cần chú ý là

thông tin của kế toán tài chính cũng rất cần thiết cho các nhà quản lý ở doanh nghiệp.

Thông tin kế toán có vai trò không chỉ trong quản lý nội bộ một tổ chức mà còn phục vụ cho công tác quản lý nhà nước, phục vụ cho các đối tượng bên ngoài trong việc ra quyết định có liên quan đến doanh nghiệp. Nó như một bộ phận gắn liền, không thể thiếu được trong hệ thống quản lý ở các đơn vị có sử dụng tài sản, tiền vốn nói chung và các đơn vị sản xuất kinh doanh nói riêng. Trong điều kiện kinh tế thị trường, nhận thức đúng đắn vai trò này là rất cần thiết để việc thiết kế hệ thống kế toán ở mỗi tổ chức vừa bảo đảm nhu cầu thông tin cho quản lý nội bộ, vừa bảo đảm nhu cầu thông tin cho các đối tượng bên ngoài.

2. Yêu cầu đối với thông tin kế toán trong hệ thống quản lý

Để phát huy vai trò của mình, thông tin kế toán phải đáp ứng những yêu cầu sau đây:

Tính thống nhất về nội dung và phương pháp tính toán. Cụ thể:

+ Thông tin kế toán tài chính cần tuân thủ các nguyên tắc kế toán chung đã được chấp nhận để bảo đảm *tính so sánh* của thông tin khi công bố ra bên ngoài. Khi đó, mọi tổ chức và cá nhân có thể đọc, hiểu và sử dụng thông tin kế toán trong việc ra quyết định.

+ Thông tin kế toán quản trị cần thống nhất với tài liệu dự toán hoặc các quy định bên trong nội bộ để thuận lợi cho việc quản trị các hoạt động ở đơn vị.

- Phản ánh ***trung thực*** và ***khách quan*** thực tế hoạt động của đơn vị. Không nên quan niệm việc ghi sổ kế toán là chỉ để đối phó với những yêu cầu của nhà nước, mà phải xem kế toán như là kim chỉ nam của người quản lý trong mọi hoạt động. Có như vậy, đơn vị mới khắc phục được tồn tại, phát huy những thế mạnh để đạt được mục đích với hiệu quả cao.

- Phản ánh ***kịp thời*** các hoạt động kinh tế tài chính xảy ra. Mọi sự chậm trễ của thông tin đều bất lợi cho đơn vị, thông tin chậm trễ sẽ không còn tác dụng hoặc giảm phần lớn tác dụng. Yêu cầu này đòi hỏi kế toán phải được tổ chức khoa học và ứng dụng các tiến bộ của khoa học kỹ thuật vào công tác kế toán.

- Phản ánh ***đầy đủ***, toàn diện mọi hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị. Chỉ khi được cung cấp thông tin một cách đầy đủ, toàn diện về mọi hoạt động kinh tế tài chính của đơn vị, người quản lý mới có thể đưa ra những quyết định thích hợp, có phương hướng chỉ đạo đúng đắn với hoạt động của đơn vị.

- Rõ ràng, ***dễ hiểu***, bảo đảm cho các đối tượng sử dụng đều có thể nhận thức đúng đắn hoạt động và kết quả hoạt động của đơn vị, thực hiện việc kiểm tra, kiểm soát hoạt động của đơn vị.

IV. CÁC KHÁI NIỆM VÀ NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CHUNG ĐƯỢC THỪA NHẬN

Kế toán có vai trò quan trọng trong phục vụ quản lý

kinh tế tài chính. Để thực hiện vai trò quan trọng này, kế toán ngoài việc phải bảo đảm những yêu cầu như đã nêu, còn chú ý đến *những nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận* nhằm bảo đảm quá trình xử lý thông tin dựa trên những cơ sở thống nhất. Các nguyên tắc kế toán chung này được xem như là những tuyên bố chung về các quy định và hướng dẫn phục vụ cho việc xử lý thông tin kế toán và lập các báo cáo kế toán trong thực tiễn vì hoạt động của đơn vị không phải đóng khung trong mỗi nước mà ngày càng có xu hướng hội nhập khu vực và thế giới. Trong đó, thông tin kế toán với tư cách vừa phục vụ quản lý trong doanh nghiệp, vừa phục vụ cho những đơn vị, cá nhân bên ngoài có liên quan, đòi hỏi phải đạt được sự dễ hiểu, đáng tin cậy và so sánh được.

Các nguyên tắc kế toán thường xuyên được hiệu chỉnh và không ngừng được hoàn thiện cùng với quá trình biến đổi, hoàn thiện phương thức quản lý kinh doanh. Do vậy, không thể nêu ra một danh mục đầy đủ những nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận. Ở đây, sẽ xem xét ngắn gọn những khái niệm và nguyên tắc chính đang chi phối quá trình kế toán ở nước ta.

1. Khái niệm thực thể kinh doanh

Thực chất của khái niệm này là nhằm *vạch ra đường ranh giới* của đơn vị kinh doanh trong việc thực hiện ghi chép kế toán. Trong đó, mỗi đơn vị kinh doanh phải được nhìn nhận và đối xử một cách *độc lập* trong tổ

chức ghi chép kế toán. Điều này đòi hỏi số liệu ghi chép vào sổ sách và báo cáo kế toán của đơn vị không được bao gồm bất kỳ quá trình kinh doanh nào của đơn vị và cá nhân khác, kể cả các tài sản của chủ sở hữu đơn vị.

Chẳng hạn, ông A là chủ sở hữu của công ty trách nhiệm hữu hạn M&T. Nếu ông A cho các nhân viên vay tiền, hoặc chi tiêu cho sinh hoạt cá nhân của mình thì các giao dịch này không liên quan đến hoạt động kinh doanh và lợi ích của M&T nên không thuộc ghi chép kế toán của công ty đó. Tuy nhiên, nếu nhân viên vay tiền của công ty M&T thì sự kiện này liên quan đến lợi ích của M&T, nên phải được ghi chép vào sổ sách kế toán ở đơn vị. Như vậy, khái niệm thực thể kinh doanh đã hàm ý công ty M&T là một thực thể độc lập, tách rời với hoạt động cá nhân của ông A và việc ghi chép kế toán chỉ liên quan đến hoạt động có liên quan đến lợi ích của công ty M&T.

2. Giả thuyết cơ sở dồn tích

Đây là giả thuyết cơ bản trong quá trình xử lý thông tin kế toán trong thực tiễn công tác kế toán. Theo đó, mọi nghiệp vụ kinh tế tài chính liên quan đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí của đơn vị phải được ghi vào sổ kế toán tại thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực tế thu tiền hoặc thực tế chi tiền. Do vậy, báo cáo tài chính được lập trên cơ sở dồn tích không chỉ phản ánh các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến thu tiền và chi tiền trong quá

khứ, mà còn thông tin về nghĩa vụ hay quyền lợi của đơn vị về thanh toán hay nhận được tiền (tương đương tiền) trong tương lai.

3. Giả thuyết hoạt động liên tục

Giả thuyết này giả định doanh nghiệp sẽ hoạt động liên tục vô thời hạn hoặc ít nhất không bị giải thể trong tương lai gần. Với giả thuyết hoạt động liên tục, tài sản sử dụng để hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp luôn phải được duy trì, chứ không bán đi trừ khi doanh nghiệp phải giải thể. Do vậy việc ghi chép, phản ánh tài sản của doanh nghiệp là theo giá phí (giá gốc), chứ không quan tâm đến giá thị trường, mặc dù trong hoạt động kinh doanh thì giá thị trường của những tài sản này có thể thay đổi theo thời gian.

Giả thuyết hoạt động liên tục được vận dụng phổ biến trong hoạt động của doanh nghiệp. Tuy nhiên khi một doanh nghiệp đang chuẩn bị giải thể hoặc ngừng hoạt động thì giả thuyết này sẽ không được vận dụng trong việc lập báo cáo, mà lúc này giá thị trường sẽ trở nên có ích.

4. Nguyên tắc thước đo tiền tệ

Nguyên tắc này thừa nhận đơn vị tiền tệ như một đơn vị đồng nhất trong việc tính toán, ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Ở nước ta, Việt Nam đồng là đơn vị tiền tệ để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế vào sổ sách kế toán. Với nguyên tắc này, tất cả các đối

tượng kế toán phải được tính toán, xác định giá trị bằng tiền Việt Nam để ghi sổ. Đồng thời nguyên tắc này cũng giả định những thay đổi của sức mua đơn vị tiền tệ là không đủ lớn để ảnh hưởng đến việc đo lường của kế toán.

5. Giả thuyết kỳ kế toán

Hoạt động kinh doanh ở các đơn vị diễn ra liên tục, trong khi người quản lý lại cần nắm bắt thông tin về tình hình hoạt động trong những khoảng thời gian nhất định. Yêu cầu này đòi hỏi kế toán phải báo cáo tình hình hoạt động của đơn vị trong những khoảng thời gian nhất định. Giả thuyết kỳ kế toán nhằm phân chia hoạt động của doanh nghiệp thành nhiều phân đoạn thời gian bằng nhau (gọi là kỳ kế toán) để lập các báo cáo kế toán phục vụ cho việc phân tích đánh giá quá trình hoạt động và những thay đổi về tình hình tài chính của doanh nghiệp. Giả thuyết này không mâu thuẫn mà thống nhất với giả thuyết hoạt động liên tục. Một doanh nghiệp vừa được giả định hoạt động liên tục vô thời hạn, nhưng đồng thời cũng cần phải phân đoạn thời gian thành các kỳ để lập các báo cáo kế toán; qua đó người sử dụng thông tin có thể nắm bắt tình hình kinh doanh trong kỳ. Kỳ kế toán có thể là tháng, quý, năm.

6. Nguyên tắc giá gốc

Nguyên tắc này liên quan đến việc *đo lường đối*

tượng kế toán và công bố thông tin trên báo cáo tài chính. Ở mức độ căn bản, nguyên tắc này đòi hỏi các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được đo lường dựa trên giá phí thực tế tại thời điểm giao dịch. Theo đó, tài sản hình thành được đo lường dựa trên số tiền thực tế phát sinh để có tài sản đó ở trạng thái sẵn sàng sử dụng. Giá trị đó của tài sản cũng là cơ sở để phản ánh trên báo cáo tài chính vào cuối kỳ kế toán.

Ví dụ: Một thiết bị được mua với số tiền 1.500 triệu đồng thì giá trị của thiết bị đó được ghi nhận theo giá 1.500 triệu đồng. Giá trị của thiết bị cũng là cơ sở để trình bày trên báo cáo tài chính vào cuối năm, cho dù giá thị trường vào thời điểm cuối năm có thể lên đến 1.700 triệu đồng hay xuống 1.400 triệu đồng.

Nguyên tắc giá gốc bảo đảm các đối tượng kế toán của đơn vị phản ánh khách quan, tin cậy ở thời điểm phát sinh và là cơ sở để ghi chép kế toán. Tuy nhiên, nó có hạn chế là báo cáo tài chính không phản ánh giá trị thị trường của tài sản mà chỉ phản ánh theo giá gốc. Do vậy, thông tin trình bày theo giá gốc trở nên kém hữu ích cho người sử dụng trong trường hợp giá cả của tài sản trên thị trường có biến động đáng kể.

7. Nguyên tắc ghi nhận doanh thu

Giả thuyết cơ sở dồn tích và kỳ kế toán là nền tảng cho việc vận dụng nguyên tắc ghi nhận doanh thu, thu nhập trong thực tiễn công tác kế toán. *Theo đó, doanh*

thu được ghi nhận khi doanh nghiệp hoàn thành việc cung cấp hàng hóa, dịch vụ cho khách hàng, không liên quan đến thời điểm doanh nghiệp thu tiền. Ở góc độ nhập môn nguyên lý kế toán, có thể hiểu đó là thời điểm *chuyển giao quyền sở hữu hàng hóa cho khách hàng.* Vấn đề này sẽ được nghiên cứu sâu hơn trong chuẩn mực kế toán ở các học phần chuyên ngành.

Ví dụ: Ngày 2/7/N, một doanh nghiệp đã bán 1.000 sản phẩm cho khách hàng nhưng đến ngày 2/10/N doanh nghiệp mới thu tiền. Theo giả thuyết cơ sở dồn tích và nguyên tắc ghi nhận doanh thu thì sổ sách kế toán ở đơn vị nói trên sẽ ghi nhận doanh thu vào ngày 2/7/N - ngày bán hàng chứ không phải ngày 2/10/N - ngày thu tiền.

8. Nguyên tắc phù hợp

Nguyên tắc phù hợp quy định cách thức ghi nhận *chi phí phải phù hợp với doanh thu để xác định lãi, lỗ* trong từng kỳ kế toán. Nói cách khác, chi phí để tính lãi, lỗ là chi phí có liên quan với doanh thu đã ghi nhận trong kỳ, không liên quan đến thời điểm chi trả tiền thực tế.

Trong ví dụ trên, để tiêu thụ 1.000 sản phẩm, doanh nghiệp cần phát sinh khoản chi để mua sản phẩm trước khi bán (gọi là giá vốn của hàng bán), chi phí vận chuyển, bảo hiểm, xếp dỡ... cho lô hàng đã tiêu thụ. Các khoản chi phí trên được xem là phù hợp với số hàng đã tiêu thụ, được ghi nhận là chi phí để tính toán

lãi, lỗ trong tháng 7, bất kể doanh nghiệp đã chi tiền trong các giao dịch đó hay chưa.

9. Nguyên tắc nhất quán

Trong thực tiễn công tác kế toán, mỗi đối tượng kế toán có thể đo lường theo nhiều cách khác nhau. Do vậy, nguyên tắc này đòi hỏi *phương pháp kế toán lựa chọn cho cùng một đối tượng kế toán phải được thực hiện trên cơ sở nhất quán từ kỳ này sang kỳ khác.*

Nguyên tắc này cũng bảo đảm các số liệu kế toán không bị bóp méo bởi các kế toán viên khi lập các báo cáo tài chính cho bên ngoài và bảo đảm tính so sánh của thông tin. Theo đó một phương pháp kế toán khi đã được chấp nhận thì không nên thay đổi theo từng thời kỳ. Tuy vậy, nó không có nghĩa là kế toán viên không bao giờ được thay đổi phương pháp kế toán của mình. Khi có một phương pháp kế toán khác bảo đảm thông tin đầy đủ, trung thực và hợp lý hơn thì đơn vị có thể thay đổi phương pháp kế toán. Những thay đổi này phải được giải trình trong các báo cáo tài chính.

10. Nguyên tắc thận trọng

Thận trọng là việc xem xét, cân nhắc, phán đoán cần thiết một cách cẩn trọng khi lập các ước tính kế toán trong các điều kiện không chắc chắn. Thực hiện nguyên tắc thận trọng nhằm bảo đảm tính tin cậy của báo cáo tài chính. Nguyên tắc thận trọng đòi hỏi tài sản và các khoản thu nhập không được đánh giá quá

cao, hoặc nợ phải trả và chi phí không được đánh giá quá thấp giá trị của nó. Nội hàm của nguyên tắc này sẽ được vận dụng, thảo luận trong học phần kế toán tài chính

11. Nguyên tắc trọng yếu

Nguyên tắc chỉ chú trọng đến những vấn đề mang tính quyết định bản chất và nội dung của các báo cáo tài chính, không quan tâm đến các yếu tố có ít ảnh hưởng (ảnh hưởng không đáng kể) đến báo cáo tài chính. Ở đây đặt ra vấn đề thế nào là yếu tố trọng yếu, thế nào là yếu tố không trọng yếu. Thông tin được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính. Tính trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin hoặc các sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét trên cả phương diện định lượng và định tính.

CÂU HỎI ÔN TẬP

1. Hãy nêu định nghĩa về kế toán.
2. Hãy mô tả quy trình kế toán ở một tổ chức.
3. Các loại thước đo sử dụng trong đo lường đối tượng kế toán. Cho ví dụ. Tại sao thước đo tiền tệ là thước đo bắt buộc của kế toán?

4. Phân tích vai trò của thông tin kế toán đối với công tác quản lý ở doanh nghiệp.

5. Phân tích vai trò của thông tin kế toán đối với những đối tượng ngoài đơn vị.

6. Tại sao thông tin kế toán cần bảo đảm những yêu cầu: trung thực, khách quan, kịp thời và so sánh?

7. Tìm hiểu quy định về kỳ kế toán trong Luật kế toán ở Việt Nam hiện nay. Qua đó, so sánh với kỳ kế toán của một số nước: Nhật Bản, Mỹ, Thái Lan, Trung Quốc.

8. Trình bày nội dung nguyên tắc giá gốc. Cho ví dụ về nguyên tắc này trong đời sống thực tiễn.

9. Mối liên hệ giữa giả thuyết cơ sở dồn tích, nguyên tắc ghi nhận doanh thu và nguyên tắc phù hợp.

10. Liên hệ cơ sở dồn tích và nguyên tắc ghi nhận doanh thu, hãy cho các ví dụ liên quan đến việc ghi nhận doanh thu trong siêu thị, cửa hàng bán xe máy, cửa hàng bán máy tính.

BÀI TẬP

Bài 1. Công ty ABC là một công ty trách nhiệm hữu hạn với hai thành viên góp vốn là ông Anh và ông Bình. Cả hai thành viên này cũng là người quản lý tại công ty ABC. Vận dụng khái niệm thực thể kinh doanh, hãy cho biết các giao dịch kinh tế nào dưới đây được ghi nhận vào sổ sách kế toán của công ty ABC? Giải thích.

a) Chi phí điện thoại di động theo hóa đơn của hãng

viễn thông cho ông Anh là 5 triệu đồng và ông Bình là 4,5 triệu đồng.

b) Ông Bình mua sắm ôtô mới trị giá 700 triệu đồng bằng tiền cá nhân.

c) Hóa đơn lưu trú đi công tác của ông Anh trong tháng là 10 triệu đồng.

d) Ông Anh cho công ty vay mượn kinh doanh với số tiền là 500 triệu đồng.

e) Trụ sở làm việc công ty cũng là nhà của ông Anh. Hóa đơn tiền điện nhận được trong tháng là 10 triệu đồng.

Bài 2. Một công ty thương mại trong tháng có mua một số hàng hóa. Giá trên hóa đơn mà công ty nhận từ nhà cung cấp là 560 triệu đồng. Giá trên thị trường theo báo giá của một nhà cung cấp khác là 500 triệu đồng. Lô hàng trên sẽ phản ánh vào trong sổ sách kế toán của công ty thương mại theo giá nào? Giải thích.

Bài 3. Giá trị trụ sở làm việc của công ty ABC vào ngày 31/12/N trên sổ sách kế toán là 400 tỷ đồng. Vào thời điểm ngày 31/12/N, giá trị thị trường của trụ sở nói trên được các tổ chức chuyên nghiệp định giá là 250 tỷ đồng. Báo cáo tài chính của công ty công bố ra bên ngoài sẽ phản ánh giá trị trụ sở làm việc theo giá nào trong các tình huống sau đây. Giải thích:

a) Công ty đang có dự định mở rộng kinh doanh.

b) Công ty đang gặp những khó khăn về thu nợ khách hàng.

c) Ban quản trị công ty đã quyết định giải thể công ty vào cuối năm.

d) Công ty đã được ngân hàng chấp nhận sử dụng tòa nhà trên để thế chấp và vay 100 tỷ từ một ngân hàng.

Bài 4. Vận dụng giả thuyết cơ sở dồn tích, hãy xác định doanh thu và chi phí được ghi chép vào sổ sách kế toán trong các tình huống dưới đây:

a) Chi phí tiếp khách trong tháng là 50 triệu đồng, đã thanh toán bằng tiền mặt.

b) Doanh số bán hàng trong tháng đã thu tiền là 70 triệu đồng và chưa thu tiền là 130 triệu đồng.

c) Công ty đã thu nợ khách hàng từ hàng bán tháng trước là 60 triệu đồng.

d) Giá trị dịch vụ trong tháng đã sử dụng nhưng chưa thanh toán nhà cung cấp là 120 triệu đồng.

e) Chi trả tiền lương nhân viên quản lý còn nợ tháng trước là 100 triệu đồng.

Bài 5. Truy cập vào trang web http://www.cophieu68.vn, hãy tải báo cáo tài chính của *một công ty niêm yết* trên thị trường chứng khoán Việt Nam và cho biết thông tin cụ thể về:

a) Thực thể kinh doanh của tổ chức đó.

b) Kỳ kế toán.

c) Đơn vị tiền tệ sử dụng.

d)Nội dung công bố về các nguyên tắc kế toán áp dụng.

Chương II

ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN

I. KHÁI QUÁT CHUNG VỀ ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN

Bất cứ một đơn vị nào có sử dụng các tài sản trong hoạt động của mình cũng đều quan tâm đến các tài sản đó được hình thành và sử dụng như thế nào. Để đáp ứng yêu cầu này, kế toán có chức năng cung cấp thông tin về sự hình thành và sử dụng các tài sản của đơn vị. Như vậy, đối tượng kế toán là các tài sản sử dụng trong đơn vị được kế toán nghiên cứu theo những yêu cầu riêng của quản lý. Đó là:

- Kế toán nghiên cứu tài sản trong mối quan hệ với nguồn hình thành tài sản của đơn vị. Tài sản thể hiện các nguồn lực kinh tế được sử dụng tại đơn vị và tình hình phân bổ các nguồn lực đó. Nguồn hình thành tài sản thể hiện nguồn gốc tài sản của đơn vị, tức là thể hiện tài sản của đơn vị được tài trợ như thế nào. Vì vậy, kế toán nghiên cứu tài sản không thể tách rời với nguồn hình thành tài sản.
- Kế toán không chỉ nghiên cứu tài sản của đơn vị ở

trạng thái tĩnh mà còn nghiên cứu tài sản ở trạng thái động. Tài sản của đơn vị vận động thông qua các hoạt động sử dụng tài sản để đạt được mục tiêu đã định. Thông tin về sự vận động của tài sản thể hiện tình hình sử dụng các nguồn lực kinh tế trong hoạt động của đơn vị. Để nghiên cứu sự vận động của tài sản trong đơn vị, kế toán phải phản ánh kịp thời sự thay đổi về mặt hình thái vật chất và giá trị của tài sản trong quá trình sử dụng tài sản tại đơn vị. Bên cạnh đó, kế toán cần phải thu thập, đo lường, phản ánh và cung cấp thông tin về chi phí và doanh thu phát sinh trong quá trình hoạt động của đơn vị, giúp người sử dụng thông tin kế toán đánh giá hiệu quả sử dụng các nguồn lực kinh tế tại đơn vị.

- Ngoài ra, trong hoạt động của đơn vị còn phát sinh các quan hệ kinh tế ngoài tài sản của đơn vị. Thuộc về các quan hệ này gồm có: các quan hệ kinh tế phát sinh do hợp đồng chuyển giao quyền sử dụng, các quan hệ về nghĩa vụ của đơn vị trong việc sử dụng của cải xã hội,... Các quan hệ kinh tế này cũng đang đặt ra nhu cầu phải thuộc đối tượng nghiên cứu của kế toán.

II. TÀI SẢN VÀ NGUỒN HÌNH THÀNH TÀI SẢN CỦA ĐƠN VỊ

1. Tài sản của đơn vị

Tài sản sử dụng trong hoạt động của một đơn vị có thể là tài sản của đơn vị hoặc tài sản của đơn vị khác

(tài sản thuê ngoài). Tài sản của đơn vị là nguồn lực kinh tế chủ yếu sử dụng tại đơn vị và cũng là nội dung cơ bản của đối tượng kế toán. Trong kế toán, khi nói đến tài sản là muốn đề cập đến tài sản của một đơn vị kế toán cụ thể. Nguồn lực kinh tế sử dụng tại đơn vị được ghi nhận là tài sản của đơn vị khi thỏa mãn cả định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận tài sản được quy định bởi Chuẩn mực Kế toán Việt Nam số 01.

1.1. Định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận tài sản của đơn vị

Theo Chuẩn mực Kế toán Việt Nam số 01 - Chuẩn mực chung (đoạn 18), *tài sản là nguồn lực do đơn vị kiểm soát và có thể mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai.*

Quyền kiểm soát đối với một nguồn lực kinh tế là quyền của đơn vị trong việc khai thác phần lớn lợi ích kinh tế do nguồn lực đó mang lại và quyền quyết định khai thác nguồn lực đó như thế nào nhằm đạt mục tiêu của đơn vị, hoặc quyền cho phép, từ chối hay điều khiển việc sử dụng lợi ích kinh tế từ nguồn lực đó đối với đơn vị khác. Quyền kiểm soát không nhất thiết phải là quyền sở hữu. Thông thường những nguồn lực kinh tế thuộc quyền sở hữu của đơn vị, đó là những nguồn lực kinh tế hình thành do đơn vị mua, do chủ sở hữu góp vốn hoặc được đơn vị, tổ chức khác tặng, viện trợ, thì cũng thuộc quyền kiểm soát của đơn vị. Chẳng hạn như vật tư, máy móc thiết bị đơn vị mua để sử dụng trong quá trình sản xuất kinh doanh của đơn vị là những

nguồn lực kinh tế thuộc quyền kiểm soát của đơn vị vì đơn vị có quyền quyết định sử dụng các nguồn lực đó như thế nào để mang lại lợi ích kinh tế cho đơn vị. Tuy nhiên, có những nguồn lực kinh tế không thuộc quyền sở hữu của đơn vị nhưng vẫn thuộc quyền kiểm soát của đơn vị. Chẳng hạn như trường hợp đơn vị thuê tài sản để sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh, nếu hợp đồng thuê tài sản thể hiện việc chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản từ bên cho thuê sang bên đi thuê thì tài sản thuộc quyền kiểm soát của đơn vị thuê vì trong trường hợp này, bên thuê có quyền khai thác phần lớn lợi ích kinh tế được tạo ra từ tài sản.

Lợi ích kinh tế trong tương lai là tiềm năng làm tăng nguồn tiền và các khoản tương đương tiền của đơn vị hoặc làm giảm bớt các khoản tiền mà đơn vị phải chi ra. Lợi ích kinh tế có thể được tạo ra từ một nguồn lực kinh tế thông qua việc sử dụng nguồn lực đó một cách riêng lẻ hoặc kết hợp với các nguồn lực khác trong sản xuất sản phẩm để bán hoặc cung cấp dịch vụ cho khách hàng, để bán hoặc trao đổi lấy tài sản khác, để thanh toán các khoản nợ, hoặc để phân phối cho các chủ sở hữu. Ví dụ: Lợi ích kinh tế trong tương lai của vật liệu được thể hiện thông qua việc sử dụng vật liệu sản xuất sản phẩm để bán và thu tiền. Lợi ích kinh tế trong tương lai của hàng hoá được thể hiện thông qua việc bán hàng hoá và thu tiền. Lợi ích kinh tế trong tương lai của tiền được thể hiện thông qua việc sử dụng tiền

để trao đổi lấy tài sản khác hoặc để thanh toán các khoản nợ.

Như vậy, nguồn lực kinh tế thỏa mãn định nghĩa là tài sản của đơn vị khi nguồn lực đó có đầy đủ hai đặc điểm: thuộc quyền kiểm soát của đơn vị; có khả năng mang lại lợi ích kinh tế cho đơn vị trong tương lai. Những nguồn lực có thể mang lại lợi ích kinh tế cho đơn vị trong tương lai nhưng không thuộc quyền kiểm soát của đơn vị thì không phải là tài sản của đơn vị. Chẳng hạn như đội ngũ lao động của đơn vị có thể mang lại lợi ích kinh tế cho đơn vị trong tương lai, nhưng đơn vị không có đủ khả năng kiểm soát các lợi ích kinh tế đó vì người lao động có thể đơn phương phá vỡ hợp đồng lao động bất cứ lúc nào và chấp nhận bồi thường vi phạm hợp đồng lao động. Do đó, đội ngũ lao động làm việc tại một đơn vị không được xem là tài sản của đơn vị đó. Ngược lại, một nguồn lực kinh tế thuộc quyền kiểm soát của đơn vị nhưng không còn khả năng mang lại lợi ích kinh tế cho đơn vị thì không còn được xem là tài sản của đơn vị, trong trường hợp này đơn vị phải ghi giảm tài sản. Ví dụ như vật liệu của đơn vị bị kém phẩm chất, không thể dùng để sản xuất sản phẩm được nữa thì đơn vị phải ghi giảm toàn bộ số vật liệu bị kém phẩm chất này.

Tài sản của đơn vị được hình thành từ các giao dịch hoặc sự kiện đã xảy ra trong quá khứ như nhận vốn góp, mua sắm, tự sản xuất,... Các giao dịch hoặc sự kiện sẽ phát sinh trong tương lai không làm tăng tài sản của

đơn vị tại thời điểm hiện tại, bởi vì đơn vị chỉ có quyền kiểm soát đối với lợi ích kinh tế tương lai của tài sản thông qua các giao dịch hoặc các sự kiện đã qua. Chẳng hạn như tại thời điểm đơn vị ký kết hợp đồng mua hàng hoá thì đơn vị chưa có quyền kiểm soát đối với số hàng hoá đơn vị sẽ mua theo hợp đồng, đơn vị chỉ có quyền kiểm soát đối với hàng hoá kể từ thời điểm giao dịch mua - bán được thực hiện (quyền sở hữu hàng hoá được chuyển giao). Điều này có nghĩa là để thỏa mãn định nghĩa tài sản của đơn vị thì lợi ích kinh tế tương lai do nguồn lực kinh tế mang lại có thể chưa được xác định một cách chắc chắn, nhưng quyền kiểm soát đối với nguồn lực đó phải chắc chắn. Tuy nhiên, một nguồn lực kinh tế thỏa mãn định nghĩa tài sản của đơn vị chỉ được ghi nhận là tài sản của đơn vị khi đồng thời thỏa mãn tiêu chuẩn ghi nhận tài sản của đơn vị.

Tiêu chuẩn ghi nhận tài sản của đơn vị

Một đối tượng sau khi đã thỏa mãn định nghĩa tài sản chỉ được ghi nhận là tài sản của đơn vị khi thỏa mãn cả hai điều kiện được quy định ở Chuẩn mực chung (đoạn 40) như sau:

- Đơn vị có khả năng ***chắc chắn*** thu được lợi ích kinh tế trong tương lai;
- Giá trị của tài sản đó được xác định một cách đáng ***tin cậy***.

Định nghĩa về tài sản của đơn vị chỉ đề cập đến khả năng mang lại lợi ích kinh tế cho đơn vị trong tương lai của tài sản. Tuy nhiên, để ghi nhận là tài sản của đơn

vị thì khả năng mang lại lợi ích kinh tế tương lai của tài sản phải chắc chắn. Dựa trên cơ sở này, Chuẩn mực Kế toán Việt Nam không cho phép ghi nhận chi phí nghiên cứu là tài sản của đơn vị, bởi vì ở giai đoạn nghiên cứu đơn vị chưa thể khẳng định là công trình nghiên cứu sẽ thành công và có khả năng "chắc chắn" mang lại lợi ích kinh tế cho đơn vị trong tương lai.

Tuy nhiên, không phải bất cứ một nguồn lực nào chắc chắn mang lại lợi ích kinh tế cho đơn vị trong tương lai đều được ghi nhận là tài sản của đơn vị. Theo nguyên tắc thước đo tiền tệ, tất cả các đối tượng kế toán phải được phản ánh bằng thước đo tiền tệ. Do đó, khả năng đo lường giá trị của tài sản là một trong những điều kiện quan trọng để ghi nhận là tài sản của đơn vị. Để bảo đảm tính tin cậy của thông tin kế toán, một tài sản chỉ được ghi nhận là tài sản của đơn vị khi giá trị của tài sản đó được xác định một cách đáng tin cậy. Điều này giải thích tại sao lợi thế thương mại được tạo ra từ nội bộ đơn vị không được ghi nhận là tài sản của đơn vị khi chưa xác định được giá trị một cách đáng tin cậy. Như vậy, một đối tượng được ghi nhận là tài sản của đơn vị khi thỏa mãn đồng thời cả định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận tài sản. Ví dụ: Vật tư, máy móc, thiết bị đơn vị mua để dùng cho hoạt động kinh doanh được ghi nhận là tài sản của đơn vị. Trước hết những đối tượng này là tài sản của đơn vị vì thuộc quyền kiểm soát của đơn vị (do thuộc quyền sở hữu của đơn vị) và có khả năng mang lại lợi ích kinh tế cho đơn vị trong tương lai

thông qua việc sử dụng những tài sản này trong hoạt động kinh doanh của đơn vị. Những tài sản này được ghi nhận là tài sản của đơn vị vì đơn vị chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai từ việc sử dụng tài sản, và giá trị của những tài sản này được xác định một cách đáng tin cậy dựa trên số tiền đơn vị đã bỏ ra để mua và đưa tài sản vào sử dụng.

1.2. Phân loại tài sản trong đơn vị

Tài sản được sử dụng trong một đơn vị bao gồm nhiều loại với đặc điểm luân chuyển về mặt giá trị và vai trò khác nhau trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị, do đó yêu cầu về quản lý cũng như sử dụng nguồn tài trợ cũng khác nhau. Thông tin về tài sản của đơn vị được trình bày trên báo cáo tài chính cần được phân loại theo thời gian luân chuyển về mặt giá trị nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho việc phân tích tình hình tài chính của đơn vị.

Thời gian luân chuyển của tài sản là thời gian cần thiết để chuyển hóa tài sản về hình thái ban đầu là tiền, ví dụ như thời gian luân chuyển của hàng hóa là thời gian kể từ lúc đơn vị mua hàng hóa cho đến khi bán hàng hóa và thu được tiền. Thời gian luân chuyển của tài sản được so sánh với độ dài của một chu kỳ kinh doanh của đơn vị để phân loại tài sản của đơn vị thành tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn.

Độ dài của một chu kỳ kinh doanh là khoảng thời gian từ lúc chi tiền mua vật tư, hàng hoá dự trữ cho sản

xuất kinh doanh cho đến khi bán thành phẩm, hàng hoá hay cung cấp dịch vụ thu được tiền. Độ dài của một chu kỳ kinh doanh của các đơn vị thường ngắn hơn 12 tháng và khó có thể đo lường được chính xác nên các đơn vị thường giả định độ dài của một chu trình kinh doanh bình thường là 12 tháng để so sánh với thời gian luân chuyển của tài sản khi phân loại tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn.

- ***Tài sản ngắn hạn:*** là tài sản có thời gian luân chuyển hoặc được thu hồi vốn trong vòng 12 tháng. Tài sản ngắn hạn bao gồm tiền, khoản phải thu có thời hạn thanh toán trong vòng 12 tháng, nguyên liệu, vật liệu, thành phẩm hàng hoá,... Xét theo khả năng chuyển hoá thành tiền giảm dần, tài sản ngắn hạn bao gồm những loại sau:

+ *Tiền và các khoản tương đương tiền:* Tiền là loại tài sản không thể thiếu trong quá trình hoạt động của mọi đơn vị nhằm đáp ứng nhu cầu thanh toán các khoản nợ đến hạn và nhu cầu chi tiêu hằng ngày. Tiền của đơn vị bao gồm tiền mặt tại quỹ và tiền gửi tại ngân hàng. Hình thức biểu hiện của tiền có thể là đồng Việt Nam, ngoại tệ, vàng, bạc, kim loại quý, đá quý. Các khoản tương đương tiền là các khoản đầu tư vào các loại chứng khoán ngắn hạn như: kỳ phiếu ngân hàng, tín phiếu kho bạc,... có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng kể từ ngày mua, có khả năng chuyển đổi dễ dàng thành một lượng tiền xác định và không có nhiều rủi ro trong chuyển đổi thành tiền.

+ *Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn:* là các khoản đầu tư vào các tổ chức khác nhằm mục đích kiếm lời có thời hạn thu hồi vốn trong vòng một năm, không bao gồm các khoản đầu tư được xếp vào loại tương đương tiền. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn bao gồm: đầu tư chứng khoán ngắn hạn, cho vay ngắn hạn và đầu tư ngắn hạn khác.

+ *Các khoản phải thu:* là quyền của đơn vị để nhận tiền, hàng hoá hoặc dịch vụ từ các tổ chức, cá nhân khác. Trong doanh nghiệp, khoản phải thu hình thành chủ yếu là do doanh nghiệp đã cung cấp thành phẩm, hàng hoá, dịch vụ cho khách hàng nhưng khách hàng chưa thanh toán tiền, gọi là khoản phải thu khách hàng. Ngoài ra khoản phải thu còn hình thành do đơn vị ứng trước tiền mua hàng cho người cung cấp, tạm ứng tiền cho người lao động,...

+ *Hàng tồn kho:* là những tài sản dự trữ cho quá trình hoạt động của đơn vị. Hàng tồn kho bao gồm nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, sản phẩm dở dang, thành phẩm, hàng hoá.

. Nguyên liệu, vật liệu và công cụ, dụng cụ là những tài sản dự trữ để chuẩn bị cho quá trình sản xuất, kinh doanh của đơn vị.

. Sản phẩm dở dang là những sản phẩm đang được chế biến trên dây chuyền sản xuất hoặc ở các bộ phận sản xuất của đơn vị.

. Thành phẩm, hàng hoá là những tài sản dự trữ cho quá trình tiêu thụ (bán hàng) của đơn vị. Thành

phẩm là sản phẩm do đơn vị sản xuất để bán; hàng hoá là sản phẩm do đơn vị mua để bán lại.

Hàng tồn kho của đơn vị không nhất thiết phải nằm ở trong kho của đơn vị nhưng phải thuộc quyền sở hữu của đơn vị như hàng mua đang đi đường, hàng gửi bán.

. Hàng mua đang đi đường bao gồm vật tư, hàng hoá đơn vị đã mua, vẫn còn đang trên đường vận chuyển, chưa về nhập kho của đơn vị nhưng đã thuộc quyền sở hữu của đơn vị nên được ghi nhận là tài sản của đơn vị.

. Hàng gửi bán bao gồm thành phẩm, hàng hoá đang trên đường vận chuyển đến nơi giao hàng cho khách hàng, đang gửi các đại lý để bán và vẫn thuộc quyền sở hữu của đơn vị nên được xem là tài sản của đơn vị.

+ *Chi phí trả trước ngắn hạn:* Chi phí trả trước là những khoản chi tiêu thực tế đã phát sinh nhưng liên quan đến lợi ích kinh tế được tạo ra ở một hoặc nhiều kỳ kế toán trong tương lai nên cần được phân bổ vào chi phí sản xuất, kinh doanh của các kỳ tiếp theo. Chi phí trả trước ngắn hạn là chi phí trả trước có thời gian phân bổ trong vòng 12 tháng. Việc ghi nhận và phân bổ chi phí trả trước nhằm bảo đảm chi phí được ghi nhận phù hợp với doanh thu được ghi nhận trong từng kỳ kế toán. Ví dụ, tại thời điểm đầu năm N, doanh nghiệp X chi 120.000.000 đồng thanh toán tiền thuê mặt bằng cho cả năm. Như vậy, trong tháng 1/N, doanh nghiệp X thực tế

đã chi tiêu 120.000.000 đồng, nhưng khoản chi tiêu này liên quan đến hoạt động kinh doanh của 12 tháng (kỳ kế toán tạm thời của đơn vị là tháng) nên khoản chi tiêu này không thể ghi nhận hết một lần vào chi phí của tháng 1/N mà phải được phân bổ vào chi phí của 12 tháng. Tức là tại thời điểm chi 120.000.000 đồng thanh toán tiền thuê mặt bằng, kế toán ghi nhận một khoản chi phí trả trước ngắn hạn là 120.000.000 đồng, sau đó phân bổ dần vào chi phí của mỗi tháng là 10.000.000 đồng.

- ***Tài sản dài hạn:*** là tài sản có thời gian luân chuyển hoặc thu hồi vốn dài hơn một năm, như: khoản phải thu có thời hạn thanh toán trên một năm, nhà xưởng, máy móc, thiết bị,... Tài sản dài hạn cần được quản lý phù hợp với tính chất đầu tư và hình thái biểu hiện. Theo tính chất đầu tư, tài sản dài hạn bao gồm: tài sản cố định, bất động sản đầu tư, các khoản đầu tư tài chính dài hạn và tài sản dài hạn khác.

+ *Tài sản cố định:* là những tài sản dài hạn do đơn vị nắm giữ để sử dụng cho hoạt động thông thường của đơn vị. Căn cứ vào hình thái biểu hiện, tài sản cố định được chia thành tài sản cố định hữu hình và tài sản cố định vô hình.

. Tài sản cố định hữu hình là những tư liệu lao động chủ yếu tham gia vào nhiều chu kỳ kinh doanh nhưng vẫn giữ nguyên hình thái vật chất ban đầu như: nhà cửa, vật kiến trúc, máy móc, thiết bị, phương tiện vận tải,...

Nếu căn cứ vào định nghĩa về tài sản cố định hữu

hình như ở trên thì phần lớn tư liệu lao động được sử dụng ở đơn vị là tài sản cố định hữu hình. Trong khi đó yêu cầu về quản lý tài sản cố định phức tạp hơn nhiều so với quản lý tài sản ngắn hạn. Để thuận tiện cho công tác quản lý tài sản, chuẩn mực kế toán về tài sản cố định hữu hình ở Việt Nam quy định tài sản cố định hữu hình phải có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành. Tiêu chuẩn giá trị của tài sản cố định hữu hình được thay đổi phù hợp với điều kiện kinh tế của từng thời kỳ. Chế độ tài chính Việt Nam theo Thông tư số 45/2013/TT-BTC ngày 25-4-2013 hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định quy định tài sản cố định hữu hình phải có giá trị từ 30.000.000 đồng trở lên. Như vậy, những tư liệu lao động có thời gian sử dụng trên một năm và có giá trị từ 30.000.000 đồng trở lên thì được xếp vào tài sản cố định hữu hình. Những tư liệu lao động không thỏa mãn một trong hai tiêu chuẩn trên thì được xếp vào tài sản ngắn hạn và được gọi là công cụ dụng cụ. Việc quy định tiêu chuẩn giá trị cho tài sản cố định hữu hình thể hiện nguyên tắc trọng yếu.

. Tài sản cố định vô hình là những tài sản cố định không có hình thái vật chất, thể hiện quyền của đơn vị về mặt pháp lý, như: bản quyền, bằng phát minh, sáng chế, quyền sử dụng đất, phần mềm máy tính,... Chế độ kế toán Việt Nam quy định tài sản cố định vô hình cũng phải thỏa mãn tiêu chuẩn về mặt giá trị như tài sản cố định hữu hình.

+ *Bất động sản đầu tư:* là bất động sản, gồm quyền sử dụng đất, nhà, hạ tầng cơ sở do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê theo hợp đồng thuê tài chính nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoặc chờ tăng giá.

+ *Các khoản đầu tư tài chính dài hạn*: là các khoản đầu tư vào các tổ chức khác có thời hạn thu hồi vốn trên một năm, nhằm mục đích kiếm lợi hoặc nắm quyền kiểm soát đối với các đơn vị khác, bao gồm: đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh và đầu tư dài hạn khác.

+ *Tài sản dài hạn khác:* là những tài sản có thời gian luân chuyển trên một năm nhưng không được xếp vào các loại tài sản dài hạn trên, như: các khoản phải thu dài hạn, chi phí trả trước dài hạn,...

2. Nguồn hình thành tài sản của đơn vị

Kế toán không chỉ nghiên cứu những biểu hiện cụ thể của tài sản trong đơn vị mà còn nghiên cứu nguồn hình thành tài sản của đơn vị (còn gọi là nguồn vốn) nhằm cung cấp thông tin về thực trạng tài chính của đơn vị cũng như xác định trách nhiệm của đơn vị đối với nguồn vốn hiện có.

Tài sản của đơn vị được hình thành từ nhiều nguồn khác nhau. Tuy nhiên, có thể quy các nguồn hình thành tài sản của đơn vị về hai loại: nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu.

2.1. Nợ phải trả

Theo Chuẩn mực Kế toán Việt Nam số 01, phần Chuẩn mực chung (đoạn 18), *nợ phải trả là nghĩa vụ hiện tại của đơn vị phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua mà đơn vị phải thanh toán từ nguồn lực của mình.*

Nợ phải trả phải thể hiện ***nghĩa vụ*** của đơn vị với một tổ chức hoặc cá nhân khác. Thông thường, nghĩa vụ thanh toán một khoản nợ phát sinh khi đơn vị nhận về một tài sản, thực hiện một cam kết hoặc phát sinh nghĩa vụ pháp lý. Ví dụ: đơn vị mua hàng hoá nhưng chưa thanh toán tiền cho người bán hình thành một khoản "nợ phải trả người bán" mà đơn vị phải cam kết thanh toán đúng thời hạn mà hai bên đã thỏa thuận khi nhận hàng. Hàng hoá hình thành từ giao dịch này được ghi nhận là tài sản của đơn vị và có nguồn hình thành là "nợ phải trả người bán". Trong quá trình kinh doanh, các doanh nghiệp phải thực hiện các nghĩa vụ pháp lý, chẳng hạn như phải nộp thuế thu nhập nếu trong năm hoạt động kinh doanh có lãi, cũng hình thành nghĩa vụ thanh toán. Tuy nhiên, đôi khi nghĩa vụ thanh toán hình thành không mang tính pháp lý như tiền thưởng định kỳ phải trả cho người lao động mặc dù điều này không có quy định trong hợp đồng lao động.

Nợ phải trả phải là ***nghĩa vụ hiện tại***. Điều này có nghĩa là nợ phải trả phải hình thành từ các giao dịch hoặc sự kiện đã xảy ra như: mua hàng hoá chưa trả tiền, sử dụng dịch vụ chưa thanh toán, vay nợ, cam kết

phải trả công nhân viên,.... Nghĩa vụ sẽ hoặc có thể xảy ra trong tương lai thì không hình thành một khoản nợ phải trả. Nghĩa vụ hiện tại sẽ được đơn vị thanh toán bằng nguồn lực của mình như trả bằng tiền, trả bằng tài sản khác, cung cấp dịch vụ.

Để ghi nhận nghĩa vụ hiện tại là nợ phải trả của đơn vị, ngoài thỏa mãn định nghĩa nợ phải trả còn phải thỏa mãn tiêu chuẩn ghi nhận nợ phải trả.

Tiêu chuẩn ghi nhận nợ phải trả: nợ phải trả được ghi nhận khi thỏa mãn cả hai điều kiện được quy định ở Chuẩn mực chung (đoạn 42) như sau:

- Có đủ điều kiện ***chắc chắn*** là đơn vị sẽ phải dùng một lượng tiền chi ra để trang trải cho những nghĩa vụ hiện tại mà doanh nghiệp phải thanh toán;
- Khoản nợ phải trả đó phải xác định được một cách đáng ***tin cậy***.

Tiêu chuẩn ghi nhận nợ phải trả yêu cầu việc thanh toán nghĩa vụ hiện tại *chắc chắn* phải được thực hiện. Nếu đơn vị có quyền lựa chọn thanh toán hay không thanh toán nghĩa vụ hiện tại thì nghĩa vụ nợ đó không "chắc chắn" và không được ghi nhận là nợ phải trả. Trong trường hợp việc đơn vị có phải thanh toán nghĩa vụ nợ hay không còn phụ thuộc vào một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai thì nghĩa vụ nợ đó cũng không "chắc chắn". Cũng như tài sản, tiêu chuẩn ghi nhận nợ phải trả cũng yêu cầu khoản nợ phải được đo lường *tin cậy* nhằm bảo đảm tính tin cậy của thông tin kế toán.

Các đơn vị thường theo dõi các khoản nợ phải trả theo thời hạn thanh toán để bảo đảm thanh toán nợ đúng hạn. Ngoài ra thông tin về các khoản nợ phải trả theo thời hạn thanh toán rất cần thiết cho phân tích tính hợp lý trong việc sử dụng nợ phải trả để tài trợ cho tài sản của đơn vị. Theo thời hạn thanh toán, nợ phải trả được chia thành nợ ngắn hạn và nợ dài hạn.

- ***Nợ ngắn hạn:*** là những khoản nợ mà đơn vị có trách nhiệm thanh toán trong vòng một năm. Nợ ngắn hạn gồm: vay ngắn hạn, nợ phải trả người bán với thời hạn thanh toán trong vòng một năm, tiền lương phải trả công nhân viên, thuế và các khoản phải nộp nhà nước,...

- ***Nợ dài hạn:*** là những khoản nợ có thời hạn thanh toán trên một năm. Nợ dài hạn gồm: vay dài hạn, nợ phải trả người bán với thời hạn thanh toán trên một năm,... Các khoản nợ dài hạn đến hạn thanh toán trong vòng 12 tháng tới kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm được chuyển thành nợ ngắn hạn.

2.2. Nguồn vốn chủ sở hữu

Theo Chuẩn mực chung (đoạn 18), *nguồn vốn chủ sở hữu là giá trị vốn của đơn vị, được tính bằng số chênh lệch giữa giá trị tài sản của doanh nghiệp trừ nợ phải trả.*

Trách nhiệm pháp lý của đơn vị đối với nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu rất khác nhau. Nợ phải trả là cam kết thanh toán của đơn vị với các tổ chức, cá nhân khác, trong khi nguồn vốn chủ sở hữu là

nguồn vốn mà đơn vị không phải cam kết thanh toán với bất cứ một tổ chức, cá nhân nào. Đối với chủ nợ, đơn vị có trách nhiệm thanh toán nợ gốc và lãi vay (nếu có) theo cam kết cho dù kết quả hoạt động kinh doanh lãi hay lỗ. Trong khi đó, đơn vị chỉ chia lợi nhuận sau thuế (nếu có) cho chủ sở hữu theo quy chế tài chính của đơn vị. Sự biến động giá trị tài sản của đơn vị do những nguyên nhân khách quan như: giá cả thị trường biến động, lạm phát, thay đổi tỷ giá hối doái giữa đồng ngoại tệ và đồng Việt Nam,... sẽ làm tăng, giảm nguồn vốn chủ sở hữu, không ảnh hưởng đến nợ phải trả. Trong trường hợp doanh nghiệp bị phá sản thì tài sản của doanh nghiệp trước tiên được sử dụng để trả nợ cho các chủ nợ, phần còn lại mới được dùng để hoàn vốn cho các chủ sở hữu. Chính vì vậy, Chuẩn mực chung chỉ đưa ra định nghĩa về nguồn vốn chủ sở hữu mà không đưa ra tiêu chuẩn ghi nhận nguồn vốn chủ sở hữu. Điều này có nghĩa là nguồn vốn chủ sở hữu được xác định sau khi đã xác định tài sản và nợ phải trả của đơn vị.

Nguồn vốn chủ sở hữu trong các đơn vị được phân loại theo mục đích sử dụng, bao gồm:

+ *Nguồn vốn kinh doanh:* là nguồn vốn chủ sở hữu tài trợ cho bộ phận tài sản dùng vào mục đích kinh doanh. Nguồn vốn kinh doanh bao gồm vốn góp của chủ sở hữu và vốn bổ sung từ lợi nhuận sau thuế.

+ *Nguồn vốn chuyên dùng:* là nguồn vốn chủ sở hữu dùng cho những mục đích cụ thể, như: quỹ đầu tư phát

triển, quỹ dự phòng tài chính, nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản,... Các nguồn vốn này được hình thành từ lợi nhuận sau thuế của đơn vị.

+ *Nguồn vốn chủ sở hữu khác:* là những nguồn vốn chủ sở hữu không thuộc hai loại trên, gồm: lợi nhuận chưa phân phối, chênh lệch đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá hối đoái,...

2.3. Mối quan hệ giữa tài sản và nguồn vốn

Tài sản của đơn vị thể hiện nguồn lực kinh tế được dùng cho hoạt động của đơn vị. Trong khi đó, nguồn vốn thể hiện quyền tài chính đối với tài sản của đơn vị, trong đó: nợ phải trả thể hiện quyền của chủ nợ đối với một bộ phận tài sản của đơn vị cho đến khi khoản nợ được thanh toán, nguồn vốn chủ sở hữu thể hiện quyền của đơn vị trong việc sử dụng vốn mà không cần sự cam kết thanh toán nào. Như vậy, tài sản và nguồn vốn là hai mặt khác nhau của đối tượng kế toán: tài sản biểu hiện cụ thể nguồn lực kinh tế sử dụng tại đơn vị; còn nguồn vốn mang tính trừu tượng, phản ánh cách thức tài trợ cho tài sản của đơn vị, đồng thời thể hiện trách nhiệm pháp lý của đơn vị đối với vốn được sử dụng. Thông tin về tài sản trong mối quan hệ với nguồn hình thành tài sản giúp nhà quản lý doanh nghiệp và các đối tượng bên ngoài đánh giá tình hình tài chính của đơn vị.

Bất cứ một tài sản nào của đơn vị cũng có nguồn hình thành tương ứng nên tổng giá trị tài sản của đơn

vị luôn luôn bằng tổng nguồn vốn của đơn vị. Mối quan hệ này được biểu hiện qua phương trình kế toán sau:

Tổng giá trị tài sản	=	Nợ phải trả	+	Nguồn vốn chủ sở hữu

Tài sản và nguồn vốn được đặt hai bên khác nhau của phương trình, thể hiện hai mặt khác nhau của đối tượng kế toán. Tài sản là mặt biểu hiện bên ngoài của đối tượng kế toán được đặt bên phải của phương trình; nguồn vốn là mặt ẩn bên trong được đặt bên trái của phương trình kế toán. Bên phần nguồn vốn, nợ phải trả được đặt trước nguồn vốn chủ sở hữu, thể hiện sự ràng buộc về trách nhiệm pháp lý của đơn vị đối với nợ phải trả cao hơn đối với nguồn vốn chủ sở hữu.

Với nguồn vốn chủ sở hữu là lợi ích còn lại của chủ sở hữu đối với tài sản của đơn vị, mối quan hệ trên còn được thể hiện:

Nguồn vốn chủ sở hữu	=	Tổng giá trị tài sản	-	Nợ phải trả

Công thức trên thể hiện nguồn vốn chủ sở hữu luôn được xác định sau khi đã xác định tài sản và nợ phải trả của đơn vị.

Mối quan hệ cân đối giữa tài sản và nguồn vốn của đơn vị là mối quan hệ cân đối vốn có của đối tượng kế toán. Mối quan hệ cân đối này là cơ sở để kiểm tra tính chính xác của việc ghi chép, xử lý thông tin kế toán.

III. SỰ VẬN ĐỘNG CỦA TÀI SẢN TRONG CÁC ĐƠN VỊ

Tài sản của đơn vị không phải ở trạng thái tĩnh mà luôn luôn vận động. Sự vận động của tài sản thể hiện ở sự thay đổi hình thái vật chất và biến động giá trị của tài sản. Do sự vận động của tài sản gắn liền với đặc điểm hoạt động của đơn vị nên sự vận động của tài sản trong mỗi lĩnh vực có đặc thù riêng. Các hoạt động diễn ra ở doanh nghiệp sản xuất đa dạng, phong phú hơn ở các lĩnh vực khác, nên trong phần này sẽ chọn doanh nghiệp sản xuất để mô tả sự vận động của tài sản.

Sự vận động của tài sản trong doanh nghiệp sản xuất được chia làm ba giai đoạn: cung cấp, sản xuất và tiêu thụ. Có thể tóm tắt quá trình này như sau:

T - H ... SX ... H' - T'

- Giai đoạn cung cấp: Doanh nghiệp đầu tư vào cơ sở vật chất kỹ thuật cần thiết cho hoạt động sản xuất kinh doanh như: nhà xưởng, máy móc, thiết bị,... và mua nguyên vật liệu dự trữ cho quá trình sản xuất. Như vậy, trong giai đoạn này tài sản của doanh nghiệp vận động, thay đổi về hình thái vật chất, tiền chuyển thành các loại tài sản chuẩn bị cho sản xuất, nhưng không có sự thay đổi về mặt giá trị.

- Giai đoạn sản xuất: Các tài sản đã được đầu tư, mua sắm ở giai đoạn cung cấp được sử dụng vào quá trình sản xuất. Đây chính là quá trình kết hợp ba yếu

tố: lao động, tư liệu lao động (nhà xưởng, máy móc, thiết bị, dụng cụ sản xuất) và đối tượng lao động (nguyên vật liệu) để tạo ra sản phẩm. Giá trị tiêu hao của các yếu tố tham gia vào quá trình sản xuất tạo thành chi phí sản xuất. Tuy nhiên, sự chuyển dịch của các yếu tố sản xuất vào chi phí sản xuất không giống nhau. Hao phí lao động được tính vào chi phí sản xuất chính là tiền lương doanh nghiệp trả cho công nhân sản xuất. Đối tượng lao động (nguyên vật liệu) được đưa vào sản xuất thì tiêu hao hoàn toàn và toàn bộ giá trị được chuyển dịch một lần vào chi phí sản xuất. Tư liệu lao động (nhà xưởng, máy móc, thiết bị, công cụ, dụng cụ...) tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất, không bị thay đổi hình thái vật chất mà chỉ bị hao mòn dần nên giá trị tư liệu lao động được chuyển dịch dần vào chi phí sản xuất hàng kỳ đúng bằng giá trị hao mòn. Chi phí sản xuất là cơ sở để tính giá của thành phẩm được tạo ra từ quá trình sản xuất. Như vậy, trong giai đoạn này tài sản của đơn vị chỉ thay đổi về hình thái vật chất, từ các tài sản dự trữ cho sản xuất chuyển thành thành phẩm.

- Giai đoạn tiêu thụ: Thành phẩm được tạo ra từ quá trình sản xuất được bán trên thị trường. Qua tiêu thụ, tài sản của doanh nghiệp chuyển hoá từ hình thái thành phẩm sang hình thái tiền tệ. Thành phẩm đã được chuyển giao cho khách hàng không còn là tài sản thuộc quyền kiểm soát của đơn vị nữa, thay vào đó đơn

vị nhận được một lượng tiền nhất định từ việc bán thành phẩm. Số tiền đơn vị thu được gọi là doanh thu bán hàng; trong khi đó, chi phí đơn vị đã bỏ ra để sản xuất số thành phẩm được tiêu thụ (gọi là giá vốn hàng bán). Trong giai đoạn này, doanh nghiệp còn sử dụng các nguồn lực của mình cho hoạt động bán hàng như: trả lương cho nhân viên bán hàng, vận chuyển, quảng cáo, tiếp thị,... Giá trị các nguồn lực hao phí cho hoạt động bán hàng được chuyển dịch thành chi phí bán hàng. Ngoài ra, để các hoạt động cung ứng, sản xuất và tiêu thụ diễn ra một cách nhịp nhàng, đồng bộ thì cần có hoạt động quản lý chung toàn doanh nghiệp. Hao phí nguồn lực cho hoạt động quản lý doanh nghiệp được gọi là chi phí quản lý doanh nghiệp. Giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được do bán thành phẩm thường lớn hơn tổng giá trị các nguồn lực đã hao phí để sản xuất và tiêu thụ khối lượng thành phẩm đó. Số chênh lệch gọi là lợi nhuận và là mục tiêu của doanh nghiệp. Phần lợi nhuận còn lại sau khi trừ thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp cho Nhà nước làm tăng nguồn vốn chủ sở hữu của đơn vị. Tuy nhiên, nếu doanh nghiệp kinh doanh kém hiệu quả dẫn đến bị lỗ thì khoản lỗ sẽ làm giảm nguồn vốn chủ sở hữu của đơn vị. Như vậy, kết thúc giai đoạn tiêu thụ, tài sản của đơn vị không chỉ thay đổi về hình thái vật chất mà còn thay đổi về giá trị.

Các doanh nghiệp thương mại chỉ thực hiện chức năng mua và bán hàng hoá. Do vậy, tài sản tham gia vào

hoạt động thương mại chỉ vận động qua hai giai đoạn: cung cấp và tiêu thụ. Sự vận động của tài sản trong giai đoạn cung cấp và tiêu thụ ở doanh nghiệp thương mại cũng tương tự như ở doanh nghiệp sản xuất.

Các tổ chức tín dụng thực hiện chức năng huy động và cho vay vốn. Vốn được huy động từ các tổ chức, cá nhân dưới hình thái tiền tệ được sử dụng để cho các tổ chức cá nhân khác vay; cuối cùng vốn cho vay được thu hồi lại dưới hình thái tiền tệ bao gồm cả gốc và lãi. Bên cạnh đó, các tổ chức tín dụng cũng phải trả lãi cho bên cho vay và phải tốn chi phí quản lý các hoạt động của đơn vị. Chênh lệch giữa lãi thu được từ hoạt động cho vay vốn và chi phí lãi vay từ huy động vốn cùng với chi phí quản lý hoạt động của tổ chức tín dụng là lợi nhuận thu được của đơn vị. Như vậy, tài sản vận động ở các tổ chức tín dụng chỉ thay đổi về giá trị, không thay đổi về hình thái vật chất (T....T'). Tuy nhiên, tiền trước khi được hoàn trả lại cho các tổ chức tín dụng đã vận động qua các giai đoạn của quá trình kinh doanh tại các đơn vị vay vốn. Lợi nhuận của các tổ chức tín dụng chính là một phần giá trị gia tăng được tạo ra ở các đơn vị vay vốn.

Qua nghiên cứu sự vận động của tài sản trong các đơn vị, có thể kết luận là sự vận động của tài sản trong các đơn vị có tính tuần hoàn. Từ hình thái ban đầu là tiền, sau quá trình vận động liên tục kế tiếp nhau theo một trật tự xác định, tài sản trở lại hình thái ban đầu (tiền), gọi là một vòng tuần hoàn hay một chu kỳ kinh

doanh. Trong quá trình tuần hoàn, tài sản không chỉ biến đổi về hình thái mà còn biến đổi cả về lượng giá trị. Lượng giá trị thay đổi (tăng, giảm) sau một chu kỳ kinh doanh chính là kết quả hoạt động kinh doanh (lãi, lỗ) của doanh nghiệp.

Do quá trình kinh doanh diễn ra liên tục, không ngừng nên trong thực tế, việc xác định kết quả hoạt động kinh doanh (thường gọi là xác định lợi nhuận) của đơn vị sau từng chu kỳ kinh doanh là rất khó. Do đó, các đơn vị thường xác định lợi nhuận vào cuối mỗi kỳ kế toán dựa trên doanh thu và chi phí phát sinh trong từng kỳ. Như vậy, nghiên cứu sự vận động của tài sản, kế toán cần thu thập, đo lường, phản ánh và cung cấp thông tin về doanh thu, chi phí và lợi nhuận của từng kỳ kế toán. Những khái niệm này được định nghĩa trong Chuẩn mực chung (đoạn 31) như sau:

- *Doanh thu* là tổng giá trị các lợi ích kinh tế đơn vị thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của chủ sở hữu.

Doanh thu thường làm tăng tài sản và tăng nguồn vốn chủ sở hữu của đơn vị. Tuy nhiên, không phải tất cả các khoản làm tăng nguồn vốn chủ sở hữu đều là doanh thu. Chẳng hạn như các chủ sở hữu góp vốn vào đơn vị, làm cho tài sản và nguồn vốn chủ sở hữu tăng nhưng không làm tăng doanh thu vì tài sản đơn vị nhận được trong trường hợp này không phải là lợi

ích kinh tế thu được từ hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị.

- *Chi phí* là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản phân phối cho chủ sở hữu.

Ngược lại với doanh thu, chi phí thường làm giảm tài sản và giảm vốn chủ sở hữu của đơn vị. Tuy nhiên, không phải tất cả các khoản làm giảm nguồn vốn chủ sở hữu đều là chi phí như trường hợp đơn vị hoàn lại vốn góp hoặc chia cổ tức cho các chủ sở hữu. Chuẩn mực chung cũng quy định doanh thu, chi phí chỉ được ghi nhận khi đồng thời thỏa mãn hai tiêu chuẩn sau:

- *Chắc chắn* thu được lợi ích kinh tế hoặc làm giảm lợi ích kinh tế trong tương lai;
- Giá trị được xác định một cách đáng *tin cậy*.

Lợi nhuận là thước đo kết quả hoạt động kinh doanh sau một kỳ kế toán của doanh nghiệp. Lợi nhuận được xác định bằng chênh lệch giữa doanh thu và chi phí phát sinh trong kỳ. Doanh thu được ghi nhận trong kỳ phải tuân thủ nguyên tắc "ghi nhận doanh thu", đồng thời chi phí được ghi nhận trong kỳ phải bảo đảm nguyên tắc "phù hợp" với doanh thu được ghi nhận trong kỳ. Chi phí liên quan đến xác định lợi nhuận trong kỳ kế toán hiện hành gọi là *chi phí thời kỳ*, khác với chi phí hình thành giá trị tài sản của đơn vị.

IV. CÁC QUAN HỆ KINH TẾ KHÁC

Trong quá trình hoạt động của đơn vị còn phát sinh những quan hệ kinh tế khác ngoài tài sản của đơn vị, như: nguyên vật liệu nhận gia công, chế biến, tài sản thuê ngoài sử dụng trong thời hạn ngắn,... Những quan hệ kinh tế này liên quan đến các hợp đồng kinh tế chuyển giao quyền sử dụng, hình thành những tài sản không thuộc quyền kiểm soát của đơn vị và không được ghi nhận là tài sản của đơn vị. Đồng thời đơn vị cũng không phải dùng nguồn vốn chủ sở hữu hay nợ phải trả để tài trợ cho những tài sản này. Tuy nhiên, các tài sản liên quan đến các hợp đồng kinh tế chuyển giao quyền sử dụng vẫn thuộc đối tượng nghiên cứu của kế toán và được theo dõi tách biệt với tài sản của đơn vị.

Bên cạnh hoạt động kinh doanh vì mục tiêu lợi nhuận, các doanh nghiệp còn phải có trách nhiệm đối với xã hội trong việc bảo vệ môi trường thiên nhiên, tài nguyên và cơ sở vật chất kỹ thuật của xã hội cũng như trách nhiệm trong việc sử dụng lao động,... Do đó, ngoài các thông tin về tình hình tài chính của đơn vị, kế toán phải cung cấp cho các đối tượng có liên quan thông tin về ảnh hưởng hoạt động của đơn vị đối với môi trường và xã hội, thông qua đó để đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp một cách toàn diện. Hiện nay, các quan hệ về trách nhiệm của doanh nghiệp đối với môi trường và xã hội chưa được kế toán phản ánh, nhưng nó đang đặt ra yêu cầu cần

phải được kế toán nghiên cứu, tức phải thuộc đối tượng của kế toán.

CÂU HỎI ÔN TẬP

1. Trình bày nội dung cơ bản của đối tượng kế toán.

2. Trình bày định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận tài sản của đơn vị. Cho ví dụ về tài sản của đơn vị và giải thích vì sao đó là tài sản của đơn vị.

3. Dựa vào định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận tài sản giải thích vì sao khoản nợ phải thu từ khách hàng và chi phí trả trước được ghi nhận là tài sản của đơn vị.

4. Tài sản liên quan đến hợp đồng kinh tế chuyển giao quyền sử dụng có thuộc đối tượng kế toán không? Cho ví dụ. Loại tài sản này khác với tài sản thuộc quyền kiểm soát của đơn vị như thế nào?

5. Trình bày định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận nợ phải trả. Cho ví dụ về nợ phải trả và giải thích vì sao đó là nợ phải trả.

6. Trình bày định nghĩa nguồn vốn chủ sở hữu. Vì sao Chuẩn mực chung không đưa ra tiêu chuẩn ghi nhận nguồn vốn chủ sở hữu?

7. Thế nào là phương trình kế toán? Trình bày ý nghĩa của phương trình kế toán.

8. Phân tích những điểm giống và khác nhau về sự vận động của tài sản trong doanh nghiệp sản xuất, doanh nghiệp thương mại và tổ chức tín dụng.

BÀI TẬP

Bài 1. Dựa vào định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận tài sản để xử lý các tình huống sau:

- Công ty ABC có một danh sách khách hàng lớn và thường xuyên. Công ty cho rằng danh sách khách hàng này là một tài sản quý của Công ty vì nhờ vào số khách hàng này mà Công ty có thể thu được khoản lợi nhuận lớn hàng năm. Công ty ABC có thể ghi nhận danh sách khách hàng này là tài sản của Công ty không?

- Quá trình sản xuất sản phẩm của Công ty ABC có sử dụng khí trời. Công ty ABC có thể xem khí trời là tài sản của Công ty không?

- Công ty ABC ký hợp đồng thuê mặt bằng 5 năm để bán hàng. Công ty ABC có thể ghi nhận mặt bằng thuê là tài sản của Công ty không?

- Apple là một thương hiệu nổi tiếng về máy tính và điện thoại di động. Sự nổi tiếng này tạo cho Tập đoàn Apple Inc có một lợi thế thương mại lớn so với các đối thủ cạnh tranh. Tập đoàn Apple Inc có thể ghi nhận lợi thế thương mại là tài sản của Tập đoàn không?

Bài 2. Sau đây là các mục liên quan đến tài sản và nguồn vốn của Công ty XYZ tại ngày 31/12/N *(đơn vị tính: triệu đồng)*:

- Tiền: 500

- Phải thu khách hàng (thời hạn thanh toán trong vòng một năm): 1.500

- Chứng khoán ngắn hạn: 1.200
- Đầu tư vào công ty con: 3.000
- Vay ngắn hạn: 1.000
- Vay dài hạn: 2.000
- Phải trả người bán (thời hạn thanh toán trong vòng một năm): 1.800
- Hàng tồn kho: 1.200
- Chi phí trả trước: 250
- Phải trả người lao động: 50
- Thuế và các khoản phải nộp nhà nước: 30
- Tài sản cố định: 3.500
- Nguồn vốn kinh doanh: 3.270
- Quỹ đầu tư phát triển: 1.000
- Quỹ dự phòng tài chính: 1.500
- Lợi nhuận chưa phân phối: 500

Hãy sắp xếp các mục trên theo tài sản (tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn), nợ phải trả (nợ ngắn hạn và nợ dài hạn) và nguồn vốn chủ sở hữu. Trình bày phương trình kế toán của Công ty XYZ tại ngày 31/12/N.

Bài 3. Xác định các giá trị bị thiếu ở bảng sau liên quan đến các Công ty A, B và C *(đơn vị tính: triệu đồng):*

	A	B	C
Tiền	1.500	1.200	?
Khoản phải thu khách hàng	2.800	2.500	3.200
Hàng tồn kho	4.500	3.000	5.500
Tài sản cố định	7.800	6.500	8.500
Khoản phải trả người bán	3.000	?	3.500
Vay dài hạn	3.500	2.000	4.000

Nguồn vốn kinh doanh	?	6.000	7.500
Quỹ đầu tư phát triển	1.000	800	2.000
Quỹ dự phòng tài chính	2.000	1.500	2.500

Bài 4. Xác định các giá trị bị thiếu ở bảng sau liên quan đến các Công ty X, Y và Z. Cho biết trong năm N, các Công ty này không nhận thêm vốn góp cũng như không hoàn lại vốn góp hoặc chia lợi nhuận cho các cổ đông *(đơn vị tính: triệu đồng)*:

	X	Y	Z
Giá trị tài sản tại ngày 1/1/N	9.600	?	6.900
Nợ phải trả tại ngày 1/1/N	3.800	4.600	?
Nguồn vốn chủ sở hữu tại ngày 1/1/N	?	6.200	4.300
Giá trị tài sản tại ngày 31/12/N	10.500	?	7.600
Nợ phải trả tại ngày 31/12/N	?	4.200	3.500
Nguồn vốn chủ sở hữu tại ngày 31/12/N	?	7.500	?
Tổng doanh thu năm N	8.000	?	5.300
Tổng chi phí năm N	6.800	11.600	?

Bài 5. Các mục nào sau đây làm tăng doanh thu hoặc tăng chi phí thời kỳ của đơn vị? Giải thích vì sao.

a) Chi tiền trả nợ cho người bán.

b) Chi tiền mua hàng hóa.

c) Chi trả lương cho nhân viên quản lý.

d) Chi trả lương cho nhân viên bán hàng.

e) Chuyển giao quyền sở hữu hàng hóa cho khách hàng.

f) Thu tiền bán hàng.

g) Nhận tiền vay ngân hàng.

h) Nhận tiền do chủ sở hữu góp vốn.

i) Chia cổ tức cho cổ đông.

j) Thu tiền khách hàng trả nợ.

k) Thu tiền cho thuê mặt bằng.

Chương III

PHƯƠNG PHÁP CHỨNG TỪ KẾ TOÁN

Để phục vụ hiệu quả cho công tác quản lý, trước tiên các đơn vị kế toán cần ghi nhận những thông tin ban đầu về hoạt động kinh tế, tài chính phát sinh cụ thể làm tăng, giảm các đối tượng kế toán, nói cách khác đơn vị kế toán phải ghi nhận mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh tại đơn vị thông qua phương pháp chứng từ kế toán.

Chứng từ kế toán giữ vai trò đặc biệt quan trọng trong công tác kế toán bởi vì chứng từ chính là căn cứ pháp lý duy nhất để ghi sổ kế toán. Nhờ có phương pháp chứng từ kế toán mà mọi hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động tài chính và hoạt động khác đều được ghi nhận chính xác, kịp thời và đầy đủ. Như vậy, chứng từ kế toán hợp lệ, hợp pháp là căn cứ pháp lý đáng tin cậy cho những số liệu phản ánh trên sổ kế toán.

I. CƠ SỞ HÌNH THÀNH VÀ NỘI DUNG, Ý NGHĨA CỦA PHƯƠNG PHÁP CHỨNG TỪ

1. Cơ sở hình thành

Trong quá trình hoạt động của đơn vị, hoạt động

sản xuất kinh doanh và hoạt động tài chính được thể hiện qua các nghiệp vụ kinh tế.

Nghiệp vụ kinh tế là khái niệm được dùng trong kế toán để chỉ sự thay đổi về nhiều đối tượng kế toán, ít nhất là hai đối tượng kế toán cụ thể cần được theo dõi, tính toán và ghi chép. Ví dụ: mua nguyên vật liệu, tài sản cố định, thanh toán tiền mua hàng, thanh toán tiền nợ,... Số lượng và quy mô các nghiệp vụ kinh tế là khác nhau giữa các đơn vị kế toán tùy thuộc vào quy mô, tính chất hoạt động và đặc điểm kinh doanh của các đơn vị đó.

Như đã biết, kế toán thực hiện chức năng thông tin và kiểm tra quá trình hình thành và vận động của tài sản. Mà sự vận động của tài sản được thể hiện qua các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Để thực hiện chức năng này, kế toán cần theo dõi và phản ánh các nghiệp vụ kinh tế ngay từ khi phát sinh. Điều đó đặt ra cho kế toán nhiệm vụ là phải có một phương pháp kế toán để có thể ghi nhận ngay các thông tin về đối tượng kế toán được thể hiện thông qua các nghiệp vụ kinh tế. Hay nói cách khác, phương pháp kế toán đó phản ánh được các nghiệp vụ kinh tế phù hợp sự biến động của đối tượng kế toán.

Các đối tượng kế toán luôn vận động và giữa chúng có mối quan hệ chặt chẽ với nhau. Sự vận động của các đối tượng kế toán ảnh hưởng đến quá trình sản xuất kinh doanh, tình hình tài chính, trách nhiệm cá nhân và tập thể có liên quan. Những thông tin này rất được các cấp quản lý tại đơn vị quan tâm. Do đó, bên cạnh việc lựa chọn phương pháp phản ánh phải lựa chọn được phương thức thông tin về tình trạng và sự biến động của các đối

tượng kế toán cho từng bộ phận hoặc cá nhân chịu trách nhiệm về nghiệp vụ đó, đồng thời phải thiết lập những đường dây thông tin kịp thời, hữu ích cho các cấp quản lý về các đối tượng cụ thể có liên quan trong nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Từ những lý do trên đây, cần phải xây dựng một phương pháp thu thập thông tin ban đầu về các đối tượng kế toán, *đó là phương pháp chứng từ kế toán.*

2. Nội dung, ý nghĩa của phương pháp chứng từ

2.1. Khái niệm, ý nghĩa của chứng từ kế toán

Khái niệm

Theo Điều 4, Luật kế toán Việt Nam: "*Chứng từ kế toán là những giấy tờ và vật mang tin phản ánh nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và đã hoàn thành, làm căn cứ ghi sổ kế toán*". Việc phản ánh các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và hoàn thành lên giấy tờ và vật mang tin gọi là *lập chứng từ kế toán*. Đây là bước đầu tiên của quy trình kế toán.

Ý nghĩa của chứng từ kế toán

- Chứng từ là cơ sở để phân loại, tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế phát sinh để ghi vào sổ kế toán theo từng đối tượng kế toán cụ thể, bảo đảm tính pháp lý cho các số liệu trong sổ kế toán và các số liệu thông tin kinh tế của đơn vị.

Ví dụ: "Phiếu thu" là một loại chứng từ kế toán ghi nhận số tiền mặt đã nhập quỹ, là căn cứ để ghi tăng tiền mặt trên sổ kế toán tiền mặt, nếu không có "phiếu

thu" nhân viên kế toán không được phép ghi tăng tiền mặt trên sổ kế toán.

- Chứng từ kế toán là căn cứ kiểm tra tính hợp lý, hợp pháp các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, phát hiện và ngăn ngừa những hiện tượng vi phạm chính sách, chế độ, thể lệ kinh tế tài chính do Nhà nước ban hành, những hành vi tham ô, lãng phí tài sản nhằm bảo vệ tài sản của đơn vị, phục vụ cho việc kiểm tra, thanh tra hoạt động kinh tế - tài chính của đơn vị.

Ví dụ: "Hóa đơn giá trị gia tăng" là cơ sở quan trọng để cơ quan thuế kiểm soát số thuế giá trị gia tăng đơn vị kế toán phải nộp khi bán hàng hay được khấu trừ khi mua hàng.

- Chứng từ là phương tiện thông tin nhanh cho công tác lãnh đạo nghiệp vụ ở đơn vị, phục vụ cho công tác phân tích kinh tế hằng ngày ở đơn vị. Thông qua chứng từ, cấp trên truyền đạt mệnh lệnh và chỉ thị cho cấp dưới và căn cứ vào đó cấp dưới thực hiện.

Ví dụ: "Bảng thanh toán lương" cho người lao động đã được duyệt của Giám đốc công ty là căn cứ để Phòng tài chính - kế toán thực hiện trả lương cho người lao động.

- Chứng từ gắn sự phát sinh của các nghiệp vụ kinh tế với trách nhiệm vật chất của các cá nhân, đơn vị có liên quan đến nghiệp vụ, hay nói cách khác chứng từ là cơ sở để xác định người chịu trách nhiệm vật chất về các nghiệp vụ kinh tế phát sinh ghi trong chứng từ.

Như vậy, chứng từ kế toán có ý nghĩa quan trọng trong công tác quản lý tại đơn vị. Nó ảnh hưởng đầu tiên và trực tiếp đến chất lượng các khâu sau của công

tác kế toán và thông tin kế toán. Vì vậy, lập chứng từ kế toán cần bảo đảm yêu cầu: trung thực, chính xác, kịp thời, đầy đủ và về nội dung tính hợp lệ, hợp pháp.

2.2. Nội dung, ý nghĩa của phương pháp chứng từ

Nội dung

Phương pháp chứng từ là phương pháp thông tin ban đầu về nghiệp vụ kinh tế nhằm bảo đảm tính pháp lý của việc hình thành các nghiệp vụ kinh tế. Đây là phương pháp được kế toán sử dụng để ghi chép, phản ánh các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và đã thực sự hoàn thành theo địa điểm và thời gian vào các bản chứng từ kế toán và luân chuyển đến các bộ phận có liên quan.

Nội dung của phương pháp chứng từ biểu hiện như sau:

- Hệ thống bản chứng từ: kế toán "sao chụp" các nghiệp vụ kinh tế phát sinh thuộc đối tượng hạch toán kế toán phù hợp với đặc điểm và sự vận động của từng loại đối tượng vào các bản chứng từ. Bản chứng từ là cơ sở chứng minh tính hợp pháp của các nghiệp vụ kinh tế, làm căn cứ ghi sổ kế toán.

- Việc luân chuyển chứng từ: đồng thời với việc sao chụp các nghiệp vụ kinh tế, kế toán tổ chức luân chuyển chứng từ đến các bộ phận liên quan có nhu cầu thông tin về nghiệp vụ kinh tế tài chính phản ánh trong chứng từ, giúp cho các bộ phận đó thu nhận, xử lý những thông tin cần thiết để quản lý.

Ý nghĩa của phương pháp chứng từ

Phương pháp chứng từ là phương pháp thích hợp nhất với tính đa dạng và sự biến động của đối tượng kế

toán. Phương pháp này có ý nghĩa rất lớn trong công tác quản lý kinh tế cũng như trong công tác kiểm tra phân tích hoạt động kinh tế, bảo vệ tài sản của doanh nghiệp. Dựa trên phương pháp này, kế toán có thể ghi nhận đầy đủ, chính xác, kịp thời mọi biến động về tài sản, nguồn vốn và các quá trình sản xuất kinh doanh của đơn vị xảy ra ở thời gian, địa điểm khác nhau thông qua việc "sao chụp" nguyên hình trạng thái của đối tượng kế toán (bằng việc ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào các bản chứng từ).

Với ý nghĩa trên, phương pháp chứng từ kế toán phải được sử dụng trong tất cả các đơn vị kế toán.

II. CHỨNG TỪ KẾ TOÁN

1. Nội dung chứng từ kế toán

Bản chứng từ vừa là phương tiện chứng minh tính hợp pháp của nghiệp vụ kinh tế, vừa là phương tiện thông tin về kết quả nghiệp vụ đó nên nội dung bản chứng từ phải chứa đựng đầy đủ các chỉ tiêu đặc trưng của nghiệp vụ kinh tế được phản ánh (nội dung, thời gian, địa điểm,...).

Mặc dù các nghiệp vụ kinh tế phát sinh rất đa dạng, theo đó chứng từ trong đơn vị cũng rất đa dạng nhưng nội dung của mỗi chứng từ đều có thể chia thành hai nhóm là các nội dung chủ yếu và các nội dung bổ sung.

Các nội dung chủ yếu: Là những nội dung bắt buộc phải có trong mỗi chứng từ. Sự thiếu sót của bất kỳ nội dung nào trong các nội dung chủ yếu sẽ làm cho chứng từ không đầy đủ và không bảo đảm sự tin cậy.

Mẫu chứng từ kế toán

Tên chứng từ

Tên, địa chỉ của đơn vị, cá nhân nhận chứng từ kế toán

HÓA ĐƠN GIÁ TRỊ GIA TĂNG

Ngày....tháng....năm 20.... Ký hiệu:

Ngày, tháng, năm lập chứng từ

Số:

Tên, địa chỉ của đơn vị, cá nhân lập chứng từ kế toán

Đơn vị bán hàng: .....

Mã số thuế: .....

Địa chỉ: .....

Điện thoại:..... Số tài khoản.....

Họ tên người mua hàng.....

Tên đơn vị.....

Mã số thuế: .....

Địa chỉ.....

Hình thức thanh toán:.....Số tài khoản.....

TT	Tên hàng hóa, dịch vụ	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
1	2	3	4	5	6=4x5

Cộng tiền hàng: .....

Thuế suất GTGT: ..... % , Tiền thuế GTGT: .....

Tổng cộng tiền thanh toán .....

Số tiền viết bằng chữ:.....

Người mua hàng
(Ký, ghi rõ họ, tên)

Tên, chữ ký của những người có liên quan

Người bán hàng
(Ký, đóng dấu ghi rõ họ, tên)

Điều 17, Luật kế toán hiện hành quy định chứng từ kế toán phải có các nội dung chủ yếu sau:

Tên và số hiệu của chứng từ kế toán:

Tên gọi của chứng từ cho biết khái quát nội dung nghiệp vụ kinh tế ghi trong chứng từ như: Hóa đơn bán hàng, Phiếu nhập kho,... Số hiệu chứng từ thực chất là số thứ tự của chứng từ. Việc thiết kế số hiệu chứng từ phải tuân theo các quy định cụ thể của từng ngành, nghề, lĩnh vực hoạt động của đơn vị và từng loại nghiệp vụ kinh tế tài chính được phản ánh trên chứng từ.

Dựa vào yếu tố này, người ta có thể phân loại chứng từ theo nội dung nghiệp vụ kinh tế phát sinh và tổng hợp số liệu các chứng từ cùng loại được dễ dàng.

- Ngày, tháng, năm lập chứng từ kế toán:

Nội dung này cho biết nghiệp vụ kinh tế xảy ra vào thời gian nào. Đó là cơ sở để đối chiếu và kiểm tra số liệu phát sinh theo trình tự thời gian, cũng là cơ sở để quản lý chứng từ và thanh tra kinh tế tài chính.

Ngày, tháng, năm thể hiện trên chứng từ có ý nghĩa hết sức quan trọng trong các tranh chấp pháp lý.

- Tên, địa chỉ của các cá nhân hoặc đơn vị lập chứng từ kế toán:

Yếu tố này là cơ sở để xác định trách nhiệm vật chất đối với nghiệp vụ kinh tế, phân loại và quản lý các nghiệp vụ kinh tế theo đối tượng liên quan. Đó cũng là cơ sở cho việc xác định, đối chiếu và thanh tra nghiệp vụ kinh tế.

- Tên, địa chỉ của các đơn vị, cá nhân nhận chứng từ kế toán:

Yếu tố này cũng là cơ sở để xác định trách nhiệm của các bên liên quan đến nghiệp vụ kinh tế.

- Nội dung của các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh:

Đây là một trong những yếu tố cơ bản nhất của chứng từ. Nội dung kinh tế của chứng từ chính là nội dung của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh, nó có tác dụng giải thích rõ hơn ý nghĩa kinh tế của nghiệp vụ, tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra, thanh tra tính hợp lý của chứng từ.

Đây là phần giúp giải thích rõ hơn về nghiệp vụ kinh tế, giúp cho việc kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ

của nghiệp vụ đó và giúp định khoản các nghiệp vụ kinh tế.

- Số lượng, đơn giá và số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính ghi bằng số; tổng số tiền của chứng từ kế toán dùng để thu, chi tiền ghi bằng số và bằng chữ. Yếu tố này phản ánh quy mô của nghiệp vụ kinh tế, là cơ sở để ghi chép kế toán, đồng thời cũng là cơ sở để phân biệt chứng từ kế toán với các chứng từ khác sử dụng trong thanh tra, hành chính.

- Chữ ký, họ tên của người lập, người duyệt và những người có liên quan đến chứng từ kế toán

Yếu tố này nhằm bảo đảm tính pháp lý gắn liền với trách nhiệm vật chất. Mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến việc thay đổi trách nhiệm vật chất từ người này sang người khác, từ bộ phận này sang bộ phận khác. Do đó, trên mỗi chứng từ phải có ít nhất hai chữ ký của những người hoặc bộ phận có liên quan. Chữ ký trên chứng từ phải do người có thẩm quyền hoặc người được ủy quyền ký. Đối với những chứng từ thể hiện mối quan hệ giữa các pháp nhân kinh tế với nhau, nhất thiết phải có chữ ký của người quản lý có thẩm quyền của đơn vị.

Các nội dung bổ sung: Bên cạnh các nội dung chủ yếu trên, mỗi chứng từ có thể bao gồm những nội dung khác tùy theo yêu cầu quản lý của doanh nghiệp đối với từng nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Đây là những yếu tố không bắt buộc, có tác dụng giải thích rõ hơn về nghiệp vụ kinh tế để thuận lợi cho việc sử dụng chứng từ để ghi

chép và tính toán. Các nội dung bổ sung thường có như: định khoản, hình thức thanh toán đối với hóa đơn giá trị gia tăng hoặc tỷ giá ngoại tệ, số tiền quy đổi,...

2. Phân loại chứng từ

Phân loại chứng từ là phân chia chứng từ ra thành từng loại theo những tiêu thức nhất định.

Chứng từ kế toán là phương tiện dùng để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong quá trình hoạt động kinh tế của các đơn vị. Do tính chất đa dạng và phong phú về nội dung và đặc điểm của các nghiệp vụ kinh tế, tài chính nên chứng từ sử dụng để phản ánh cũng bao gồm nhiều loại khác nhau. Để thuận tiện trong việc phân biệt, hiểu và có thể sử dụng từng loại chứng từ một cách tốt nhất trong quản lý kinh tế nói chung và trong kế toán nói riêng cần phải phân loại chứng từ. Có thể phân loại chứng từ kế toán dựa theo các tiêu thức chủ yếu như: công dụng, trình độ tổng hợp, số lần sử dụng, địa điểm lập,...

2.1. Căn cứ theo công dụng của bản chứng từ

Công dụng của chứng từ cho biết chứng từ được sử dụng làm gì. Theo công dụng, chứng từ kế toán bao gồm:

- *Chứng từ mệnh lệnh*: là những chứng từ mang quyết định của nhà quản lý. Ví dụ: lệnh chi tiền, lệnh xuất vật tư...

Chứng từ mệnh lệnh biểu thị một nghiệp vụ kinh tế cần thực hiện nhưng chưa chứng minh được kết quả của

việc thực hiện nghiệp vụ đó. Do đó, bản thân chứng từ này chưa đủ căn cứ pháp lý để ghi sổ kế toán, nó thường được đính kèm với chứng từ chấp hành để bảo đảm tính pháp lý của chứng từ.

- *Chứng từ chấp hành (thực hiện):* là loại chứng từ biểu thị nghiệp vụ kinh tế đã hoàn thành. Chứng từ này cho biết mức độ thực hiện các nghiệp vụ kinh tế (kết quả của việc thực hiện các nghiệp vụ), đồng thời biểu thị cả trách nhiệm vật chất trong việc thực hiện các loại nghiệp vụ đó.

Ví dụ: Phiếu thu, phiếu chi, phiếu xuất kho, phiếu nhập kho,...

Loại chứng từ này được dùng làm căn cứ ghi sổ kế toán, tuy nhiên để bảo đảm tính pháp lý phải kèm với chứng từ mệnh lệnh hoặc có yếu tố thay thế được chứng từ mệnh lệnh.

Ví dụ: Giấy đề nghị tạm ứng kèm phiếu chi sẽ được dùng làm căn cứ ghi sổ kế toán.

- *Chứng từ thủ tục kế toán:* là loại chứng từ tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế có liên quan theo những đối tượng kế toán cụ thể để tiện lợi cho việc ghi sổ và đối chiếu các tài liệu. Ví dụ: Chứng từ ghi sổ chi tiền mặt nhằm tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế phát sinh về chi tiền mặt (chi tiền mặt trả lương, mua nguyên vật liệu, trả nợ người bán,...), bảng kê nộp séc,...

Loại chứng từ này chỉ là chứng từ trung gian, bản thân nó không có ý nghĩa pháp lý trong việc thanh tra, kiểm tra nên phải có chứng từ ban đầu đính kèm thì

mới đủ cơ sở pháp lý và do vậy mới được dùng để ghi sổ kế toán.

- *Chứng từ liên hợp:* là loại chứng từ kết hợp nhiều công dụng trên một chứng từ. Ví dụ: hóa đơn kiêm phiếu xuất kho, lệnh chi kiêm phiếu chi, lệnh xuất kiêm phiếu xuất... Sử dụng chứng từ liên hợp nhằm giảm bớt số lượng chứng từ sử dụng trong kế toán.

Cách phân loại này là giúp ta biết được loại chứng từ nào là căn cứ để ghi sổ và loại chứng từ nào là cơ sở để thực hiện, cách sử dụng chứng từ hợp lý với từng loại nghiệp vụ.

2.2. Căn cứ theo địa điểm lập chứng từ

Căn cứ vào địa điểm lập chứng từ, chứng từ kế toán được chia thành hai loại: chứng từ bên trong (nội bộ) và chứng từ bên ngoài.

- *Chứng từ bên trong:* Là loại chứng từ được lập trong phạm vi đơn vị, tổ chức kế toán không phụ thuộc vào đặc điểm của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh. Chứng từ bên trong bao gồm các chứng từ thể hiện:

Quan hệ trong nội bộ đơn vị: chứng từ này được lập tại đơn vị để giải quyết các quan hệ trong nội bộ đơn vị như phiếu xuất vật tư cho các bộ phận, bảng kê thanh toán tiền lương, bảng kê tài sản sử dụng tại các bộ phận...

Quan hệ với bên ngoài: chứng từ được lập tại đơn vị nhưng để giải quyết các mối quan hệ kinh tế với bên ngoài như hóa đơn bán hàng, biên bản bàn giao tài sản...

- *Chứng từ bên ngoài:* Là loại chứng từ phản ánh các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến đơn vị nhưng được lập từ các đơn vị khác.

Ví dụ: hóa đơn mua hàng, hóa đơn thanh toán tiền vận chuyển thuê ngoài, giấy báo nợ, báo có...

Ý nghĩa: Cách phân loại này tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra, đối chiếu các nghiệp vụ kinh tế, tài chính; phân biệt mức độ quan tâm khác nhau trong việc kiểm tra đối với từng loại chứng từ.

2.3. Căn cứ theo mức khái quát của tài liệu trong chứng từ

Theo cách phân loại này chứng từ kế toán được chia thành hai loại: Chứng từ ban đầu và chứng từ tổng hợp.

- *Chứng từ ban dầu (chứng từ gốc):* Là loại chứng từ sao chụp nguyên gốc các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh, phản ánh trực tiếp các hoạt động kinh tế tài chính, là cơ sở để ghi chép, phản ánh, tính toán số liệu của kế toán.

Ví dụ: phiếu nhập kho, phiếu xuất kho, hóa đơn bán hàng, ủy nhiệm chi, séc tiền mặt...

Chứng từ này có đầy đủ giá trị và hiệu lực pháp lý cho kế toán và quản lý, là cơ sở cho việc thanh tra, xác định trách nhiệm vật chất.

- *Chứng từ tổng hợp (chứng từ khái quát):* Là phương tiện tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế cùng loại, có tác dụng làm giảm nhẹ công tác kế toán và đơn giản trong ghi sổ.

Chứng từ tổng hợp không có ý nghĩa pháp lý. Để bảo đảm tính pháp lý, cần phải có chứng từ gốc đính kèm. Ví dụ: chứng từ ghi sổ, bảng tổng hợp chứng từ...

Ý nghĩa: Phân loại chứng từ theo mức độ khái quát giúp cho việc phân biệt chứng từ trong công tác thanh tra, kiểm tra kinh tế tài chính tại đơn vị. Với sự phân loại này, chỉ có chứng từ gốc mới có ý nghĩa trong việc thanh tra, kiểm tra, xác định trách nhiệm vật chất.

CHỨNG TỪ GHI SỔ ***Số: .....***

Ngày..... tháng..... năm.....

Trích yếu	Tài khoản		Số tiền	Ghi chú
	Nợ	Có		
Cộng	x	x	x	x

Kèm theo ..... chứng từ gốc.

Ngày ....tháng ....năm .....

Người lập (Ký, họ tên)

Kế toán trưởng (Ký, họ tên)

2.4. Căn cứ theo số lần ghi nghiệp vụ kinh tế phát sinh lên chứng từ

Theo cách phân loại này có chứng từ một lần và chứng từ nhiều lần.

- *Chứng từ một lần*: Là loại chứng từ dùng để ghi chép một lần nghiệp vụ kinh tế hoặc nhiều nghiệp vụ kinh tế cùng loại phát sinh tại một thời gian, một địa điểm rồi chuyển vào ghi sổ kế toán. Ví dụ: phiếu thu (chi), phiếu xuất (nhập) vật tư, biên bản kiểm kê quỹ...

- *Chứng từ nhiều lần:* Là loại chứng từ ghi một loại nghiệp vụ kinh tế nhưng diễn ra nhiều lần trong kỳ hạch toán, đến cuối kỳ hạch toán mới được dùng để ghi sổ kế toán. Ví dụ: phiếu xuất kho vật tư theo hạn mức, phiếu theo dõi thực hiện hợp đồng giao khoán...

Chứng từ này có đặc điểm sau mỗi lần ghi, các con số được cộng dồn (lũy kế), tới một giới hạn nhất định (về thời gian, về quy mô của nghiệp vụ), chứng từ được chuyển vào ghi sổ kế toán.

Ý nghĩa: Cách phân loại này giúp người làm kế toán biết cách lựa chọn loại chứng từ thích hợp cho từng loại nghiệp vụ kinh tế để giảm bớt số lượng chứng từ.

2.5. Theo nội dung của nghiệp vụ kinh tế phản ánh trên chứng từ

- Chứng từ về tiền: phiếu thu, phiếu chi, bảng kiểm kê quỹ, biên lai thu tiền...

- Chứng từ về vật tư: phiếu nhập kho; phiếu xuất kho; bảng kê mua hàng, bảng phân bổ nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ...

- Chứng từ về thanh toán: giấy đề nghị tạm ứng, giấy thanh toán tiền tạm ứng, giấy đề nghị thanh toán tiền tạm ứng...

- Chứng từ về tài sản cố định: Biên bản giao nhận tài sản cố định, biên bản thanh lý tài sản cố định, biên bản đánh giá lại tài sản cố định, Bảng tính và phân bổ khấu hao tài sản cố định...

- Chứng từ về tiêu thụ: hóa đơn bán hàng; bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi; thẻ quầy hàng...

Ý nghĩa: Cách phân loại này là cơ sở cho việc ghi sổ và phân loại chứng từ để đưa vào lưu trữ, xác định thời hạn lưu trữ cho từng loại chứng từ

2.6. Theo tính cấp bách của thông tin trong chứng từ

Theo cách phân loại này có chứng từ bình thường và chứng từ báo động.

- *Chứng từ bình thường:* Là loại chứng từ chứa dựng những thông tin bình thường về nghiệp vụ kinh tế xảy ra.

- *Chứng từ báo động (cấp bách):* Là loại chứng từ chứa dựng những thông tin thể hiện mức độ diễn biến không bình thường của các nghiệp vụ kinh tế xảy ra. Những chứng từ này cần được xử lý kịp thời để khắc phục những bất bình thường trước khi đưa vào sổ kế toán.

Ví dụ: Thanh toán nợ vay không đúng hạn, vật tư sử dụng vượt hạn mức...

Ý nghĩa: Cách phân loại này giúp cho việc theo dõi kịp thời tình hình biến động tài sản của đơn vị, từ đó có quyết định xử lý kịp thời, thích hợp đối với nghiệp vụ bất thường.

III. LẬP, KIỂM TRA VÀ SỬ DỤNG CHỨNG TỪ

1. Lập chứng từ

Lập chứng từ là khâu đầu tiên và quan trọng nhất trong công tác kế toán, ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng của thông tin kế toán. Điều 19, Luật kế toán quy định:

- Tất cả các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến hoạt động của đơn vị kế toán đều phải lập chứng từ kế toán. Chứng từ kế toán chỉ lập một lần cho mỗi nghiệp vụ kinh tế, tài chính.

- Chứng từ kế toán phải lập rõ ràng, đầy đủ, kịp thời, chính xác theo nội dung quy định trên mẫu. Trong trường hợp chứng từ kế toán chưa có quy định mẫu thì đơn vị kế toán được tự lập chứng từ kế toán nhưng phải có đầy đủ nội dung theo quy định.

- Nội dung nghiệp vụ kinh tế tài chính trên chứng từ kế toán không được viết tắt, không được tẩy xóa, sửa chữa; khi viết phải dùng bút mực, số và chữ viết phải liên tục, không ngắt quãng, chỗ trống phải gạch chéo; chứng từ bị tẩy xóa, sửa chữa đều không có giá trị thanh toán và ghi sổ kế toán. Khi viết sai vào mẫu chứng từ kế toán thì phải hủy bỏ bằng cách gạch chéo vào chứng từ viết sai.

- Chứng từ kế toán phải lập đủ số liên quy định. Trường hợp phải lập nhiều liên chứng từ kế toán cho một nghiệp vụ kinh tế, tài chính thì nội dung các liên

phải giống nhau. Chứng từ kế toán do đơn vị kế toán lập để giao dịch với các tổ chức cá nhân bên ngoài đơn vị kế toán thì liên gửi cho bên ngoài phải có dấu của đơn vị kế toán.

- Người lập, người ký duyệt và những người khác ký tên trên chứng từ kế toán phải chịu trách nhiệm về nội dung của chứng từ kế toán.

- Chứng từ kế toán được lập dưới dạng chứng từ điện tử phải tuân theo quy định của điều khoản về chứng từ điện tử. Chứng từ điện tử phải được in ra giấy và lưu trữ theo quy định về lưu trữ chứng từ.

Những nguyên tắc trên phải được thi hành nghiêm chỉnh nhằm ngăn ngừa các hành vi gian lận, làm sai để tham ô, làm thất thoát tài sản của đơn vị kế toán. Nghiêm cấm các hành vi sửa chữa số liệu, thêm, bớt số liệu, lập chứng từ khống, chứng từ giả...

2. Kiểm tra chứng từ

Tùy theo yêu cầu quản lý mà chứng từ được lập ở nhiều nơi khác nhau (do đơn vị lập hoặc tiếp nhận chứng từ từ bên ngoài), nhưng tất cả chứng từ phải được chuyển giao ngay cho bộ phận kế toán sau khi nghiệp vụ kinh tế được thực hiện. Khi nhận chứng từ, kế toán tiến hành kiểm tra chứng từ cả về hình thức lẫn nội dung. Chất lượng của việc kiểm tra chứng từ có ý nghĩa quyết định đến tính trung thực và tính chính xác của số liệu kế toán.

Kiểm tra về mặt hình thức là kiểm tra việc tuân thủ các nguyên tắc lập chứng từ: ghi rõ ràng, trung thực, đầy đủ các chỉ tiêu, các yếu tố phản ánh trên chứng từ, không cạo sửa, tẩy xóa hoặc dùng các biện pháp khác làm mất số liệu trên chứng từ, chữ ký thực để tránh trường hợp giả mạo.

Kiểm tra về mặt nội dung là kiểm tra tính chất hợp pháp của nghiệp vụ phản ánh trên chứng từ: đúng thể lệ hiện hành của Nhà nước, phù hợp với mức được phê chuẩn và kiểm tra tính chính xác của số liệu trên chứng từ (đúng thực tế không? tính toán có chính xác không?).

Chứng từ sau khi kiểm tra đạt yêu cầu mới được ghi sổ kế toán.

Đối với những chứng từ kế toán lập không đúng thủ tục, nội dung và con số không rõ ràng, bị sai lệch thì phải trả lại hoặc báo cho nơi lập chứng từ biết để làm lại, yêu cầu bổ sung thêm thủ tục cần thiết và điều chỉnh sau đó mới dùng làm căn cứ để ghi sổ.

Đối với những chứng từ phát hiện có hành vi vi phạm chính sách, chế độ, thể lệ kinh tế tài chính của Nhà nước, giả mạo, gian lận thì phải kịp thời báo ngay cho cấp có thẩm quyền để giải quyết đúng như thể lệ chế độ quy định.

Việc kiểm tra chứng từ có tác dụng phát hiện những sai sót vô tình cũng như hiện tượng cố ý, giả mạo nên có ý nghĩa quan trọng trong việc bảo vệ tài sản của đơn vị.

3. Sử dụng chứng từ

Chứng từ kế toán sau khi được kiểm tra cần tổ chức luân chuyển tới các bộ phận có liên quan để phục vụ cho việc truyền các thông tin kinh tế, lấy số liệu ghi vào sổ kế toán theo nguyên tắc nhanh chóng, kịp thời, không gây trở ngại cho công tác kế toán.

Chứng từ kế toán là tài liệu gốc chứng minh cho số liệu ghi sổ kế toán và thông tin kinh tế, có giá trị pháp lý nên sau khi ghi sổ phải được bảo quản để tránh hư hỏng, mất mát và dễ tìm kiếm để khi cần có thể sử dụng nhằm đối chiếu số liệu giữa các loại sổ kế toán và sử dụng lại trong kỳ kế toán nếu có yêu cầu. Khi hết thời hạn lưu trữ theo quy định, chứng từ có thể được đem đi hủy bỏ.

Điều 22, Luật kế toán quy định về việc quản lý và sử dụng chứng từ như sau:

- Thông tin, số liệu trên chứng từ kế toán là căn cứ để ghi sổ kế toán.

- Chỉ cơ quan nhà nước có thẩm quyền mới có quyền tạm giữ, tịch thu hoặc niêm phong chứng từ kế toán. Trường hợp tạm giữ hoặc tịch thu thì cơ quan nhà nước có thẩm quyền phải sao chụp chứng từ bị tạm giữ, bị tịch thu và ký xác nhận trên chứng từ sao chụp; đồng thời lập biên bản ghi rõ lý do, số lượng từng loại chứng từ kế toán bị tạm giữ hoặc bị tịch thu rồi ký tên, đóng dấu.

- Cơ quan có thẩm quyền niêm phong chứng từ kế toán phải lập biên bản, ghi rõ lý do, số lượng từng loại chứng từ kế toán bị niêm phong và ký tên, đóng dấu.

Ngày nay, công nghệ thông tin giúp thương mại điện tử ngày càng phát triển ảnh hưởng đến hoạt động kinh tế ở các tổ chức. Do vậy, chứng từ kế toán cũng đã có những thay đổi về hình thức biểu hiện để các hoạt động kinh tế có cơ sở pháp lý diễn ra. Chứng từ điện tử ra đời là một điển hình của sự phát triển của khoa học kế toán.

IV. CHỨNG TỪ ĐIỆN TỬ

Chứng từ điện tử là chứng từ kế toán mà nội dung được thể hiện dưới dạng dữ liệu điện tử đã được mã hóa mà không có sự thay đổi nội dung của chứng từ trong quá trình truyền qua mạng máy tính hoặc trên vật mang tin như: băng từ, đĩa từ, các loại thẻ thanh toán.

Theo các quy định hiện hành tại Việt Nam, chứng từ điện tử có giá trị pháp lý như văn bản nếu thông tin chứa trong chứng từ điện tử có thể truy cập được để sử dụng khi cần thiết.

Đi cùng với công nhận chứng từ điện tử là sự công nhận giá trị pháp lý của chữ ký điện tử. Chứng từ điện tử được coi là có chữ ký của một bên nếu đã sử dụng một phương pháp để xác nhận được bên ký chứng từ

điện tử và xác nhận sự chấp thuận của bên đó đối với thông tin chứa trong chứng từ điện tử được ký.

Chứng từ điện tử phải bảo đảm tính bảo mật và bảo toàn dữ liệu, thông tin trong quá trình sử dụng và lưu trữ; phải có biện pháp quản lý, kiểm tra chống các hình thức khai thác, thâm nhập, sao chép, đánh cắp hoặc sử dụng chứng từ điện tử không đúng quy định. Chứng từ điện tử khi bảo quản được quản lý như tài liệu kế toán ở dạng nguyên bản mà nó được tạo ra, gửi đi hoặc nhận nhưng phải có đủ thiết bị phù hợp để sử dụng khi cần thiết. Chứng từ điện tử phải được in ra giấy và lưu trữ theo quy định tại Điều 40 của Luật kế toán.

Tổ chức cung cấp dịch vụ thanh toán, dịch vụ kế toán, kiểm toán sử dụng chứng từ điện tử phải có các điều kiện sau:

- Có địa điểm, các đường truyền tải thông tin, mạng thông tin, thiết bị truyền tin đáp ứng yêu cầu khai thác, kiểm soát, xử lý, sử dụng, bảo quản và lưu trữ chứng từ điện tử;

- Có đội ngũ thực thi đủ trình độ, khả năng tương xứng với yêu cầu kỹ thuật để thực hiện quy trình lập, sử dụng chứng từ điện tử theo quy trình kế toán và thanh toán;

- Có chữ ký điện tử của người đại diện theo pháp luật, người được uỷ quyền của người đại diện theo pháp luật của tổ chức hoặc cá nhân sử dụng chứng từ điện tử và giao dịch thanh toán điện tử;

- Xác lập phương thức giao nhận chứng từ điện tử và kỹ thuật của vật mang tin;

- Cam kết về các hoạt động diễn ra do chứng từ điện tử của mình lập khớp, đúng quy định.

Giá trị chứng từ điện tử được quy định như sau:

- Khi một chứng từ bằng giấy được chuyển thành chứng từ điện tử để giao dịch, thanh toán thì chứng từ điện tử sẽ có giá trị để thực hiện nghiệp vụ kinh tế, tài chính và khi đó chứng từ bằng giấy chỉ có giá trị lưu giữ để theo dõi và kiểm tra, không có hiệu lực để giao dịch, thanh toán.

- Khi một chứng từ điện tử đã thực hiện nghiệp vụ kinh tế, tài chính chuyển thành chứng từ bằng giấy thì chứng từ bằng giấy đó chỉ có giá trị lưu giữ để ghi sổ kế toán, theo dõi và kiểm tra, không có hiệu lực để giao dịch, thanh toán.

- Việc chuyển đổi chứng từ bằng giấy thành chứng từ điện tử hoặc ngược lại được thực hiện theo đúng quy định về lập, sử dụng, kiểm soát, xử lý, bảo quản và lưu giữ chứng từ điện tử và chứng từ bằng giấy.

Chữ ký trên chứng từ điện tử: Chứng từ điện tử phải có chữ ký điện tử theo quy định của pháp luật.

V. MINH HỌA VỀ TRÌNH TỰ XỬ LÝ VÀ LUÂN CHUYỂN CHỨNG TỪ

1. Phiếu thu

Phiếu thu dùng để xác định số tiền mặt thực tế nhập

quỹ tiền mặt, là căn cứ để thủ quỹ thu tiền, ghi sổ quỹ và chuyển cho kế toán ghi sổ kế toán. Mọi khoản tiền mặt nhập quỹ, ghi sổ kế toán đều phải có Phiếu thu.

Trình tự lập, xử lý và luân chuyển của Phiếu thu như sau:

- Phiếu thu do kế toán thanh toán (người lập phiếu) lập thành ba liên (đặt giấy than viết một lần) - Kế toán thanh toán ký họ tên.

- Chuyển Phiếu thu cho kế toán trưởng soát, xét, ký và ghi họ tên.

- Phiếu thu được chuyển cho giám đốc ký, ghi (hoặc đóng dấu khắc họ tên), đồng thời đóng dấu đơn vị nếu người nộp tiền là ngoài đơn vị.

- Phiếu thu tiếp tục được chuyển cho thủ quỹ làm thủ tục nhập quỹ: Thủ quỹ nhận tiền từ người nộp tiền và đếm tiền nhập quỹ, đồng thời chuyển hai liên Phiếu thu cho người nộp tiền ký, ghi họ tên. Sau khi thủ quỹ nhận đủ số tiền, nhận lại phiếu thu từ người nộp tiền, ghi số tiền nhập quỹ thực tế bằng chữ vào phiếu thu trước khi ký và ghi họ tên.

- Thủ quỹ lưu lại một liên để ghi sổ quỹ tiền mặt, một liên giao cho người nộp tiền (nếu người nộp tiền là người trong đơn vị thì liên này là căn cứ chứng minh đã nộp tiền; nếu là ngoài đơn vị thì liên này phải đóng dấu và được trao cho bộ phận kế toán của đơn vị đó là căn cứ chứng minh đã nộp tiền theo đúng Phiếu chi) và một liên lưu tại nơi lập phiếu (quyển phiếu thu).

- Cuối ngày tập hợp các Phiếu thu cùng chứng từ gốc kèm theo giao cho kế toán viên để ghi sổ kế toán. Sau khi kế toán viên ghi sổ xong, Phiếu thu được bảo quản tại phòng kế toán trong năm và hết năm được chuyển sang lưu trữ.

Chú ý: Nếu là thu ngoại tệ phải ghi rõ tỷ giá tại thời điểm nhập quỹ để tính ra tổng số tiền theo đơn vị đồng để ghi sổ.

2. Hóa đơn bán hàng

Tổ chức, cá nhân khi bán hàng hóa hoặc cung cấp dịch vụ phải lập hóa đơn bán hàng giao cho khách hàng. Hóa đơn là căn cứ để người bán xuất kho sản phẩm, tính khối lượng dịch vụ đã cung cấp cho người mua.

Đối với người mua hàng, hóa đơn là căn cứ để thanh toán, tiến hành các thủ tục nhập kho, là căn cứ pháp lý để vận chuyển hàng hóa trên đường. Nếu không có hóa đơn thì hàng hóa vận chuyển trên đường có thể coi là bất hợp pháp, hàng không rõ nguồn gốc.

Trình tự xử lý và luân chuyển Hóa đơn bán hàng và Hoá đơn giá trị gia tăng (gọi chung là Hóa đơn):

- Hóa đơn do bộ phận kế toán hoặc bộ phận kinh doanh lập thành ba liên (đặt giấy than viết một lần) - người lập phiếu ký, ghi họ tên.

- Chuyển hóa đơn cho thủ trưởng đơn vị ký, đóng dấu, ghi họ tên. Nếu hóa đơn thanh toán tiền ngay, phải đến bộ phận kế toán làm thủ tục nộp tiền (tiền mặt, séc).

- Người mua nhận hàng hóa, sản phẩm - ký, ghi họ tên vào Hóa đơn, còn nếu vận chuyển, dịch vụ thì khi công việc vận chuyển dịch vụ hoàn thành, khách hàng mua dịch vụ ký ghi họ tên vào Hóa đơn. Đối với các tổ chức có hoạt động kinh doanh tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ phải sử dụng "Hóa đơn giá trị gia tăng". Hóa đơn giá trị gia tăng là căn cứ để ghi nhận và kiểm tra số thuế giá trị gia tăng phải nộp (đối với người bán) hay số thuế giá trị gia tăng được khấu trừ (đối với người mua).

- Ba liên của Hóa đơn được phân chia và luân chuyển như sau: Một liên lưu tại quyển (liên 1), sử dụng để kê khai thuế giá trị gia tăng; một liên giao cho khách hàng (liên 2) và một liên thủ kho giữ lại ghi thẻ kho (liên 3), cuối ngày hoặc định kỳ chuyển cho bộ phận kế toán ghi sổ kế toán.

CÂU HỎI ÔN TẬP

1. Cơ sở hình thành phương pháp chứng từ? Ý nghĩa phương pháp chứng từ trong hệ thống phương pháp kế toán?

2. Nội dung (các yếu tố) của chứng từ kế toán?

3. Phân biệt chứng từ bên trong và chứng từ bên ngoài. Cho ví dụ minh họa.

4. Thế nào là chứng từ gốc? Cho ví dụ minh họa.

5. Phân biệt chứng từ mệnh lệnh và chứng từ thực hiện. Cho ví dụ minh họa.

6. Trình bày các đặc điểm của chứng từ điện tử.

7. Hãy phân tích chức năng kiểm tra trong phương pháp chứng từ kế toán. Minh họa qua quá trình lập và luân chuyển phiếu thu đã minh họa trong chương.

8. Có ý kiến cho rằng: tổ chức luân chuyển chứng từ kế toán khoa học là cơ sở để quản lý tốt các nguồn lực của doanh nghiệp. Hãy bình luận quan điểm trên từ minh họa quá trình lập và luân chuyển hóa đơn bán hàng trong chương.

9. Hãy tìm hiểu các quy định xử phạt hiện hành về vi phạm chứng từ kế toán.

10. Hãy phân tích tính hợp lệ và hợp pháp của chứng từ kế toán. Quan sát các hoạt động mua bán hàng hóa, dịch vụ trong đời sống hằng ngày, hãy cho các ví dụ có liên quan đến tính hợp lệ, hợp pháp. Giải thích.

Chương IV

PHƯƠNG PHÁP TÀI KHOẢN VÀ GHI KÉP

I. SỰ CẦN THIẾT CỦA PHƯƠNG PHÁP TÀI KHOẢN VÀ GHI KÉP

Đặc điểm của đối tượng kế toán vừa có tính hai mặt, tính vận động, tính đa dạng, vừa có quan hệ chặt chẽ với nhau. Tính vận động của đối tượng kế toán được biểu hiện ở các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình hoạt động của đơn vị. Các nghiệp vụ kinh tế này diễn ra thường xuyên và được ghi chép, phản ánh lại một cách kịp thời, đầy đủ qua chứng từ kế toán. Qua phương pháp chứng từ, chúng ta biết được thông tin về sự hình thành nghiệp vụ kinh tế liên quan đến tình trạng và sự vận động của từng đối tượng kế toán. Tuy nhiên, các nghiệp vụ kinh tế trong doanh nghiệp phát sinh rất nhiều, do đó số lượng chứng từ rất lớn và khác nhau về đối tượng phản ánh, thời gian, địa điểm, quy mô của nghiệp vụ. Bên cạnh đó, chứng từ chỉ là hình thức "sao chụp" lại nghiệp vụ kinh tế, nghĩa là

mới chỉ cung cấp được những thông tin ban đầu một cách riêng lẻ, mà quản lý thì luôn cần những thông tin mang tính tổng hợp về tình hình của từng loại tài sản, nguồn vốn và quá trình kinh doanh. Có như vậy mới thực hiện sự giám sát và phản ánh chặt chẽ tình hình biến động của tài sản, nguồn vốn và hoạt động kinh doanh của đơn vị.

Hơn nữa, mỗi nghiệp vụ kinh tế luôn phản ánh mối quan hệ biến động giữa các đối tượng kế toán với nhau. Bản thân phương pháp chứng từ kế toán không thể hiện được mối quan hệ này.

Chẳng hạn: doanh nghiệp chi tiền mặt mua vật liệu nhập kho với số tiền là 1.000.000 đồng. Nghiệp vụ này làm tiền mặt (tài sản) của doanh nghiệp giảm đi 1.000.000 đồng và vật liệu (tài sản) của doanh nghiệp tăng 1.000.000 đồng. Như vậy sự biến động của tiền mặt và vật liệu có mối quan hệ với nhau.

Với phương pháp chứng từ, kế toán sẽ lập một phiếu chi để chứng minh cho việc chi tiền, lập phiếu nhập kho để chứng minh việc vật liệu đã nhập kho. Tự bản thân hai chứng từ này chỉ sao chụp lại nghiệp vụ kinh tế, chưa phản ánh mối quan hệ biến động giữa tiền và vật liệu, do đó chưa phục vụ tốt cho việc quản lý, kiểm tra mọi biến động của tài sản. Trong khi đó, quản lý kinh tế rất cần những thông tin tổng hợp về từng đối tượng kế toán cụ thể và sự biến động của một đối tượng kế toán phải được xem xét trong mối quan hệ biến động của đối tượng kế toán khác.

Từ những vấn đề trên và yêu cầu của việc quản lý các đối tượng kế toán đã đặt ra cho kế toán phải xây dựng một phương pháp xử lý thông tin có khả năng tổng hợp phản ánh được tình hình và sự biến động của từng loại đối tượng kế toán cũng như mối quan hệ chặt chẽ giữa các đối tượng kế toán. Đó chính là phương pháp tài khoản và ghi kép.

Vậy, phương pháp tài khoản và ghi kép là phương pháp thông tin và kiểm tra về trạng thái, sự biến động và mối quan hệ giữa các đối tượng kế toán theo từng loại đối tượng (từng loại tài sản, từng loại nguồn vốn, từng quá trình kinh doanh).

Ý nghĩa của phương pháp tài khoản và ghi kép thể hiện ở các khía cạnh sau:

- Với phương pháp tài khoản và ghi kép, kế toán sẽ cung cấp được thông tin có tính hệ thống về từng đối tượng kế toán, từng loại hoạt động kinh doanh cùng mối quan hệ giữa các đối tượng kế toán khi có nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Đồng thời, cũng chỉ trên cơ sở thông tin được hệ thống hóa qua phương pháp tài khoản và ghi kép, kế toán mới có thể tổng hợp tính ra các chỉ tiêu kinh tế tài chính, lập các báo cáo kế toán, đáp ứng yêu cầu thông tin tổng hợp cho các yêu cầu quản lý.

- Phương pháp tài khoản và ghi kép phản ánh biến động của các đối tượng kế toán trong mối quan hệ chặt chẽ với nhau, do đó tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra các đối tượng kế toán cụ thể.

II. TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

1. Khái niệm về tài khoản kế toán

Phương pháp tài khoản được hiểu là sự phân loại đối tượng kế toán để theo dõi một cách thường xuyên, liên tục sự biến động của từng đối tượng. Mỗi đối tượng kế toán qua sự phân loại này sẽ được theo dõi trên một tài khoản kế toán và được thể hiện trên một cột hay một trang sổ. Vậy, *tài khoản kế toán là những cột hay trang sổ dùng để phản ánh một cách thường xuyên, liên tục sự biến động của từng loại đối tượng kế toán cụ thể (từng loại tài sản, từng loại nguồn vốn, từng loại hoạt động kinh doanh).*

Chẳng hạn, đối với tiền mặt, kế toán sẽ tập hợp tất cả các Phiếu thu và Phiếu chi để tiến hành ghi chép theo dõi riêng trên một cột hoặc một trang sổ. Mỗi cột hoặc trang sổ như vậy được gọi là tài khoản. Qua tài khoản tiền mặt, ta biết được tiền mặt thu trong kỳ, tiền mặt chi trong kỳ và tiền mặt còn lại cuối kỳ.

2. Cơ sở và nguyên tắc thiết kế tài khoản kế toán

Tài khoản kế toán phản ánh đối tượng kế toán cụ thể, vì vậy tên gọi tài khoản, nội dung phản ánh trong tài khoản, số lượng tài khoản cần mở do nội dung, đặc điểm của đối tượng kế toán và do yêu cầu quản lý quyết định. Cụ thể:

- Với nội dung của đối tượng kế toán bao gồm tài

sản, nguồn vốn, quá trình kinh doanh, các quan hệ kinh tế khác. Vì vậy, cần phải có tài khoản phản ánh tài sản, tài khoản phản ánh nguồn vốn, tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh, tài khoản phản ánh các quan hệ kinh tế khác.

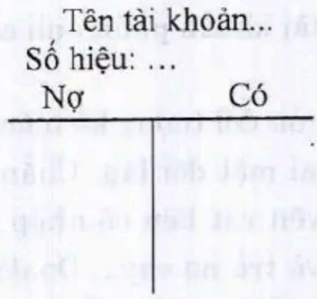
- Sự vận động của đối tượng kế toán bao giờ cũng là sự vận động của hai mặt đối lập. Chẳng hạn, tiền mặt có thu và chi; nguyên vật liệu có nhập và xuất; nợ vay ngân hàng có vay và trả nợ vay... Do đó tài khoản phải được thiết kế theo kiểu hai bên để theo dõi sự vận động đặc thù này của đối tượng kế toán.

- Với tính đa dạng của đối tượng kế toán, cần phải thiết kế tài khoản theo nhiều cấp khác nhau, mỗi cấp tài khoản sẽ cung cấp những thông tin về các đối tượng kế toán ở những mức độ tổng hợp hoặc chi tiết khác nhau.

- Xuất phát từ yêu cầu thông tin cho quản lý, trong một số trường hợp đặc biệt, bên cạnh những tài khoản cơ bản dùng phản ánh tài sản, nguồn vốn, quá trình kinh doanh, còn phải thiết kế các tài khoản điều chỉnh để cung cấp đầy đủ thông tin cần thiết cho quản lý.

- Sự phản ánh của kế toán về tài sản bao giờ cũng trong quan hệ với nguồn hình thành tài sản (nguồn vốn). Do vậy, để bảo đảm nguyên tắc ghi kép vào tài khoản, đòi hỏi kết cấu của loại tài khoản phản ánh tài sản phải ngược với kết cấu của loại tài khoản phản ánh nguồn vốn.

Dựa trên cơ sở và nguyên tắc thiết kế tài khoản, một tài khoản kế toán có kết cấu chung như sau:



Đây là hình thức rút gọn của tài khoản kế toán và gọi là tài khoản chữ "T", thường dùng trong nghiên cứu và học tập.

Các nội dung cần thiết của tài khoản gồm:

- *Tên tài khoản*: phản ánh khái quát về đối tượng kế toán mà tài khoản đó phản ánh.

Ví dụ: TK Tiền mặt dùng để phản ánh tiền mặt, Tài khoản Tiền gửi ngân hàng dùng để phản ánh tiền gửi ngân hàng...

- ***Số hiệu tài khoản***: Mỗi tài khoản được đặt một số hiệu riêng gọi là số hiệu tài khoản để tiện cho việc sử dụng tài khoản trong ghi chép và xử lý thông tin.

- Phần bên trái của tài khoản gọi là ***bên Nợ***, phần bên phải của tài khoản gọi là ***bên Có*** dùng để theo dõi sự biến động của đối tượng kế toán phản ánh trong tài khoản.

- *Số dư đầu kỳ* là số hiện có của đối tượng kế toán

được phản ánh vào tài khoản vào lúc đầu kỳ (SDĐK). *Số dư cuối kỳ* là số hiện có của đối tượng kế toán được phản ánh vào tài khoản vào lúc cuối kỳ (SDCK).

- *Số phát sinh*: là số biến động của đối tượng kế toán trong kỳ phản ánh trên tài khoản. Nếu số phát sinh làm biến động tăng đối tượng kế toán gọi là số phát sinh tăng. Nếu số phát sinh làm biến động giảm đối tượng kế toán gọi là số phát sinh giảm.

Số phát sinh tăng là số biến động làm tăng đối tượng kế toán lúc đầu kỳ nên được phản ánh cùng bên với số dư đầu kỳ. Số phát sinh giảm làm giảm đối tượng kế toán phản ánh vào lúc đầu kỳ, do đó được phản ánh ở khác bên với Số dư đầu kỳ.

Từ đó, ta có thể tính được Số dư cuối kỳ theo công thức:

Số dư cuối kỳ = Số dư đầu kỳ + Số phát sinh tăng - Số phát sinh giảm

3. Kết cấu tài khoản cơ bản

Trên cơ sở kết cấu chung của tài khoản và xuất phát từ cơ sở, nguyên tắc thiết kế tài khoản, có thể đưa ra kết cấu của hai loại tài khoản cơ bản là tài khoản phản ánh tài sản và tài khoản phản ánh nguồn vốn.

Như vậy, kết cấu của tài khoản phản ánh tài sản và tài khoản phản ánh nguồn vốn có thể được trình bày như sau:

3.1. Đối với tài khoản phản ánh tài sản

Tài khoản phản ánh tài sản

Nợ	Có
Số dư đầu kỳ: Giá trị tài sản hiện có vào đầu kỳ **Số phát sinh tăng:** Phản ánh giá trị tài sản tăng lên trong kỳ	**Số phát sinh giảm:** Phản ánh giá trị tài sản giảm xuống trong kỳ
Tổng số phát sinh tăng	Tổng số phát sinh giảm
Số dư cuối kỳ: Giá trị tài sản hiện có vào cuối kỳ	

Ví dụ: ngày 01/01/N, tiền mặt tồn quỹ là 10.000.000 đồng, trong tháng có các nghiệp vụ liên quan đến tiền mặt như sau (đơn vị tính: đồng):

Nghiệp vụ 1: Ngày 2/1, thu tiền bán hàng 1.500.000 đồng.

Nghiệp vụ 2: Ngày 5/1, chi mua nguyên vật liệu 1.800.000 đồng.

Nghiệp vụ 3: Ngày 8/1, chi trả tiền điện 1.200.000 đồng.

Nghiệp vụ 4: Ngày 15/1, thu tiền bán hàng 2.000.000 đồng.

Số liệu trên được ghi vào Tài khoản Tiền mặt như sau:

Tài khoản Tiền mặt

Nợ	Có
Số dư đầu kỳ: 10.000.000 1.500.000 (4) 2.000.000	1.800.000 (2) 1.200.000 (3)
Tổng số phát sinh tăng: 3.500.000	Tổng số phát sinh giảm: 3.000.000
Số dư cuối kỳ: 10.500.000	

3.2. Đối với tài khoản phản ánh nguồn vốn

Do tính hai mặt của đối tượng kế toán nên kết cấu tài khoản phản ánh nguồn vốn ngược với kết cấu của tài khoản phản ánh tài sản. Cụ thể:

Tài khoản phản ánh nguồn vốn

Nợ	Có
	Số dư đầu kỳ: Nguồn vốn hiện có vào đầu kỳ
Số phát sinh giảm: Phản ánh nguồn vốn giảm xuống trong kỳ	**Số phát sinh tăng**: Phản ánh nguồn vốn tăng lên trong kỳ
Tổng số phát sinh giảm	Tổng số phát sinh tăng
	Số dư cuối kỳ: Nguồn vốn hiện có vào cuối kỳ

Ví dụ: Số dư nợ vay ngắn hạn của đơn vị vào đầu kỳ là 500.000.000 đồng. Trong kỳ có các nghiệp vụ liên quan đến vay ngắn hạn như sau (đơn vị tính: đồng):

Nghiệp vụ 1: Vay ngắn hạn mua vật tư 100.000.000 đồng.

Nghiệp vụ 2: Vay ngắn hạn chuẩn bị trả lương 50.000.000 đồng.

Nghiệp vụ 3: Chi tiền mặt trả nợ vay ngắn hạn 20.000.000 đồng.

Số liệu liên quan đến khoản vay ngắn hạn ngân hàng được phản ánh vào Tài khoản Vay ngắn hạn như sau:

Tài khoản Vay ngắn hạn

Nợ	Có
	Số dư đầu kỳ 500.00.000
(3) 20.000.00	100.000.000 (1)
	50.000.000 (2)
Tổng số phát sinh giảm: 20.000.000	Tổng số phát sinh tăng: 150.000.000
	Số dư cuối kỳ: 630.000.000

Trong thực tế, các tài khoản kế toán được gọi là sổ tài khoản. Sổ tài khoản có nhiều loại, có loại được trình bày nhiều tài khoản trên một trang sổ (như mẫu 1), có loại phản ánh một tài khoản trên một trang sổ (như mẫu 2).

Mẫu 1

NHẬT KÝ - SỔ CÁI

Ngày ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Số Tiền	TK...		TK...		...	
	Số hiệu	Ngày tháng			Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
			Số dư đầu kỳ Số phát sinh trong kỳ	....						
			Cộng số phát sinh trong kỳ Số dư cuối kỳ	...						

Mẫu 2

SỔ CÁI

Tài khoản: Tiền mặt

Ngày ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền	
	Số	Ngày			Nợ	Có
			Số dư đầu kỳ			
			Số phát sinh...			
			Số dư cuối kỳ			

III. CÁC QUAN HỆ ĐỐI ỨNG KẾ TOÁN VÀ GHI KÉP VÀO TÀI KHOẢN

1. Các quan hệ đối ứng kế toán

Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh bao giờ cũng tác động đến ít nhất hai đối tượng kế toán cụ thể. Nói cách khác, khi có nghiệp vụ kinh tế phát sinh sẽ hình thành nên mối quan hệ giữa các đối tượng kế toán. Để biểu thị mối quan hệ này, người ta dùng khái niệm quan hệ đối ứng kế toán.

Quan hệ đối ứng kế toán là khái niệm dùng để biểu thị mối quan hệ biến động giữa các đối tượng kế toán cụ thể trong mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Ví dụ: Rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt: 10.000.000 đồng. Nghiệp vụ này liên quan đến hai đối tượng kế toán là tiền mặt và tiền gửi ngân hàng.

Hai đối tượng kế toán đó đều là tài sản, nhưng thay đổi theo hai hướng khác nhau: tiền mặt tăng, còn tiền gửi ngân hàng giảm. Quan hệ đó gọi là quan hệ đối ứng kế toán.

Như vậy, mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh lập thành một quan hệ đối ứng kế toán. Do có rất nhiều nghiệp vụ kinh tế khác nhau nên cũng có rất nhiều quan hệ đối ứng kế toán, song tất cả đều có thể quy về một trong bốn trường hợp sau:

Trường hợp I: Tăng tài sản này đồng thời giảm tài sản khác với cùng một lượng giá trị

Ví dụ: Dùng tiền gửi ngân hàng mua vật liệu nhập kho, trị giá 15.000.000 đồng.

Nghiệp vụ kinh tế này làm cho *tiền gửi ngân hàng* (tài sản) của đơn vị *giảm*, đồng thời làm cho *vật liệu* (tài sản) của đơn vị *tăng* lên với cùng một lượng giá trị là: 15.000.000 đồng.

Quan hệ đối ứng này thể hiện xu hướng biến động tài sản ở đơn vị, từ tài sản này thành tài sản khác. Nó chỉ ảnh hưởng đến tài sản, làm thay đổi kết cấu tài sản của đơn vị, còn tổng giá trị tài sản của đơn vị thì không đổi và cân bằng với tổng nguồn vốn như cũ.

Trường hợp II: Tăng nguồn vốn này đồng thời giảm nguồn vốn khác với cùng một lượng giá trị

Ví dụ: Vay ngắn hạn ngân hàng trả nợ cho nhà cung cấp: 50.000.000 đồng.

Nghiệp vụ này liên quan đến hai đối tượng của kế toán là *vay ngắn hạn* (nguồn vốn) *tăng* và *khoản phải*

trả cho nhà cung cấp (nguồn vốn) *giảm* với cùng một lượng giá trị 50.000.000 đồng.

Quan hệ đối ứng này thể hiện xu hướng biến động của nguồn vốn, chuyển từ nguồn vốn này sang nguồn vốn khác với cùng một lượng giá trị. Nó chỉ làm thay đổi kết cấu nguồn vốn, còn tổng nguồn vốn thì không đổi và cân bằng với tổng tài sản như cũ.

Trường hợp III: Tăng giá trị tài sản đồng thời tăng nguồn vốn với cùng một lượng giá trị

Ví dụ: Mua hàng hóa nhập kho chưa trả tiền cho người bán: 40.000.000 đồng.

Nghiệp vụ này liên quan đến hai đối tượng kế toán là *hàng hóa* (tài sản) *tăng* và *khoản phải trả cho người bán* (nguồn vốn) *tăng* với cùng một lượng là 40.000.000 đồng.

Quan hệ đối ứng này làm thay đổi cơ cấu tài sản, cơ cấu nguồn vốn, làm cho tổng tài sản và tổng nguồn vốn tăng lên với cùng một lượng giá trị.

Trường hợp IV: Giảm giá trị tài sản đồng thời giảm nguồn vốn với cùng một lượng giá trị.

Ví dụ: Chi tiền mặt trả nợ cho người bán: 7.000.000 đồng.

Nghiệp vụ này liên quan đến hai đối tượng kế toán là *tiền mặt* (tài sản) *giảm* và *khoản phải trả cho người bán* (nguồn vốn) *giảm* với cùng một lượng giá trị 7.000.000 đồng.

Quan hệ đối ứng này làm thay đổi cơ cấu tài sản, cơ cấu nguồn vốn; làm cho tổng tài sản và tổng nguồn vốn giảm xuống với cùng một lượng giá trị.

2. Ghi kép vào tài khoản

Với khái niệm đối ứng kế toán, ta thấy mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến ít nhất hai đối tượng kế toán. Do đó, mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh phải ghi vào ít nhất hai tài khoản liên quan và gọi là ***ghi kép***. Vậy, *ghi kép vào tài khoản là việc ghi chép, phản ánh nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào ít nhất hai tài khoản liên quan theo đúng quan hệ đối ứng kế toán.*

Qua việc nghiên cứu các loại quan hệ đối ứng kế toán và kết cấu của tài khoản phản ánh tài sản, tài khoản phản ánh nguồn vốn, ta thấy ghi kép thực chất là ghi vào bên Nợ tài khoản này đồng thời ghi vào bên Có tài khoản khác với cùng số tiền.

Ví dụ: Doanh nghiệp chi tiền mặt, mua vật liệu nhập kho: 2.000.000 đồng. Nghiệp vụ này thuộc loại quan hệ đối ứng kế toán thứ nhất và căn cứ vào kết cấu của tài khoản, việc ghi kép vào tài khoản được thực hiện như sau:

TK Tiền mặt		TK Nguyên liệu, vật liệu	
Nợ	Có	Nợ	Có
	2.000.00 ———	2.000.000	

Để thực hiện việc ghi kép vào tài khoản, chúng ta phải xác định ghi Nợ vào tài khoản nào, ghi Có vào tài khoản nào với số tiền là bao nhiêu. Việc làm này gọi là ***định khoản kế toán***. Với nghiệp vụ trên sẽ được định khoản:

Nợ TK Nguyên liệu, vật liệu: 2.000.000 đồng.

Có TK Tiền mặt: 2.000.000 đồng.

Nói cách khác, định khoản kế toán là việc phân định các nghiệp vụ kinh tế nhằm xác định ghi Nợ vào tài khoản nào, ghi Có vào tài khoản nào với số tiền là bao nhiêu. Một định khoản liên quan đến hai tài khoản gọi là định khoản giản đơn, định khoản liên quan đến ba tài khoản trở lên gọi là định khoản phức tạp.

Ví dụ: Doanh nghiệp chi tiền mặt mua vật liệu: 800.000 đồng và mua công cụ dụng cụ: 12.000.000 đồng đã nhập kho. Nghiệp vụ này liên quan đến ba tài khoản: Tài khoản "tiền mặt", Tài khoản "nguyên liệu, vật liệu", Tài khoản "công cụ, dụng cụ". Nghiệp vụ này sẽ được định khoản như sau:

Nợ TK Nguyên liệu, vật liệu: 800.000 đồng.

Nợ TK Công cụ, dụng cụ: 12.000.000 đồng.

Có TK Tiền mặt: 12.800.000 đồng.

Với một định khoản phức tạp, ta có thể phân thành các định khoản giản đơn. Với ví dụ trên ta có thể phân thành hai định khoản giản đơn như sau:

Nợ TK Nguyên liệu, vật liệu: 800.000 đồng.

Có TK Tiền mặt: 800.000 đồng.

và Nợ TK Công cụ, dụng cụ: 12.000.000 đồng.

Có TK Tiền mặt: 12.000.000 đồng.

Cần chú ý rằng, định khoản phức tạp là do tính chất phức tạp của nghiệp vụ kinh tế tạo nên, do đó trong công tác kế toán, chúng ta không được phép ghép các định khoản giản đơn thành định khoản phức tạp gây khó khăn cho công tác kiểm tra, đối chiếu.

Không phân biệt định khoản giản đơn hay định khoản phức tạp, mỗi định khoản được thực hiện bằng một lần ghi vào tài khoản và gọi là *bút toán*.

Việc ghi kép vào các tài khoản kế toán được minh họa qua các ví dụ sau:

Tài liệu 1: Số dư đầu kỳ của các tài khoản của một doanh nghiệp *(đơn vị tính: đồng)*:

TK Tiền mặt	3.000.000	TK Phải trả cho người bán	4.000.000
TK Tiền gửi ngân hàng	5.000.000	TK Vay ngắn hạn	6.000.000
TK Phải thu của khách hàng	2.000.000	TK Phải trả người lao động	2.000.000
TK Nguyên liệu, vật liệu	8.000.000	TK Vốn đầu tư chủ sở hữu	56.000.000
TK Tài sản cố định hữu hình	50.000.000		

Tài liệu 2: Trong kỳ có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh:

1. Rút tiền gửi ngân hàng nhập quỹ tiền mặt: 3.000.000 đồng.

2. Trả lương còn nợ người lao động bằng tiền mặt: 2.000.000 đồng.

3. Vay ngắn hạn mua vật liệu nhập kho: 10.000.000 đồng.

4. Mua tài sản cố định hữu hình chưa trả tiền cho người bán: 40.000.000 đồng.

5. Chủ doanh nghiệp góp thêm vốn bằng tiền gửi ngân hàng: 50.000.000 đồng.

6. Khách hàng trả nợ cho doanh nghiệp bằng tiền mặt: 1.000.000 đồng.

7. Dùng tiền gửi ngân hàng trả nợ cho người bán: 2.500.000 đồng.

Yêu cầu:

+ Định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

+ Phản ánh số dư đầu kỳ, số phát sinh trong kỳ và rút ra số dư cuối kỳ của các tài khoản.

Các nghiệp vụ kinh tế trên được định khoản như sau:

(1) Nợ TK Tiền mặt: 3.000.000 đồng

Có TK Tiền gửi ngân hàng: 3.000.000 đồng.

(2) Nợ TK Phải trả người lao động: 2.000.000 đồng.

Có TK Tiền mặt: 2.000.000 đồng.

(3) Nợ TK Nguyên liệu, vật liệu: 10.000.000 đồng.

Có TK Vay ngắn hạn: 10.000.000 đồng.

(4) Nợ TK Tài sản cố định hữu hình: 40.000.000 đồng.

Có TK Phải trả cho người bán: 40.000.000 đồng.

(5) Nợ TK Tiền gửi ngân hàng: 50.000.000 đồng.

Có TK Vốn đầu tư CSH: 50.000.000 đồng.

(6) Nợ TK Tiền mặt: 1.000.000 đồng.

Có TK Phải thu của khách hàng: 1.000.000 đồng.

(7) Nợ TK Phải trả cho người bán: 2.500.000 đồng.

Có TK Tiền gửi ngân hàng: 2.500.000 đồng.

Sau khi định khoản, các nghiệp vụ trên được phản ánh vào tài khoản *(đơn vị tính: 1.000 đồng).*

TK Tiền mặt	
SDĐK:3.000	
(1) 3.000	2.000 (2)
(6) 1.000	
4.000	2.000
SDCK5.000	

TK Tài sản cố định hữu hình	
SDĐK:50.000	
(4) 40.000	
40.000	0
SDCK 90.000	

TK Vay ngắn hạn	
	SDĐK: 6.000
	10.000 (3)
0	10.000
	SDCK: 16.000

TK Tiền gửi ngân hàng	
SDĐK 5.000	
	3.000 (1)
(5) 50.000	2.500 (7)
50.000	5.500
SDCK 49.500	

TK Phải thu của khách hàng	
SDĐK 2.000	
	1.000 (6)
0	1.000
SDCK 1.000	

TK Phải trả người lao động	
	SDĐK 2.000
(2) 2.000	
2.000	
	SDCK 0

TK Nguyên liệu, vật liệu	
SDĐK 8.000	
(3) 10.000	
10.000	
SDCK 18.000	

TK Phải trả cho người bán	
	SDĐK 4.000
(7) 2.500	40.000 (4)
2.500	40.000
	SDCK 41.500

TK Vốn đầu tư chủ sở hữu	
	SDĐK 56.000
	50.000 (5)
0	50.000
	SDCK 106.000

Có thể rút ra *nguyên tắc ghi kép* như sau:

- Mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh phải ghi vào bên Nợ và bên Có của các tài khoản có liên quan, không thể chỉ ghi bên Nợ hay chỉ ghi bên Có các tài khoản.

- Số tiền ghi bên Nợ và số tiền ghi bên Có các tài khoản của một nghiệp vụ kinh tế phát sinh phải luôn luôn bằng nhau.

- Tổng số phát sinh bên Nợ của tất cả các tài khoản và tổng số phát sinh bên Có của tất cả các tài khoản cũng phải luôn bằng nhau.

IV. KẾ TOÁN TỔNG HỢP VÀ KẾ TOÁN CHI TIẾT

1. Tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết

Đối tượng kế toán có tính đa dạng. Ví dụ: nguyên liệu, vật liệu trong doanh nghiệp có nhiều loại như nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu,... Để phản ánh được tính đa dạng của đối tượng kế toán, người ta đã thiết kế tài khoản theo nhiều cấp khác nhau, mỗi cấp tài khoản sẽ cung cấp thông tin về đối tượng kế toán ở mức độ tổng hợp chi tiết khác nhau.

Tài khoản tổng hợp (còn gọi là tài khoản cấp 1): là tài khoản phản ánh đối tượng kế toán theo từng loại ở mức độ khái quát nhất định để cung cấp những thông tin có tính chất tổng hợp về đối tượng kế toán.

Ví dụ: TK Tiền mặt cung cấp thông tin tổng hợp về tiền mặt. TK Nguyên liệu, vật liệu cung cấp thông tin tổng hợp về nguyên liệu, vật liệu.

Trong thực tế, các tài khoản tổng hợp được biểu hiện bằng các sổ cái như Mẫu 1 hoặc Mẫu 2.

Tài khoản chi tiết (còn gọi là tài khoản cấp 2, 3...) dùng để phản ánh một cách chi tiết về đối tượng kế toán đã phản ánh trong tài khoản tổng hợp tương ứng.

Ví dụ: TK Tiền mặt có các tài khoản chi tiết:

- TK Tiền Việt Nam.
- TK Ngoại tệ.
- TK Vàng bạc, đá quý.

Trong thực tế, các tài khoản chi tiết được biểu hiện bằng các sổ chi tiết, mỗi trang sổ chi tiết phản ánh một đối tượng kế toán chi tiết cụ thể. Tùy theo đối tượng kế toán được phản ánh, sổ chi tiết có thể có kết cấu khác nhau. Chẳng hạn, sổ chi tiết về vật tư, hàng hóa theo dõi cả về số lượng và giá trị (Mẫu 3), còn sổ chi tiết về thanh toán người mua, người bán chỉ theo dõi về mặt giá trị (Mẫu 4).

Mẫu 3

SỔ CHI TIẾT VẬT TƯ, HÀNG HÓA

Tên vật tư, hàng hóa:

Chứng từ		Diễn giải	Nhập trong kỳ (Số phát sinh Nợ)			Xuất trong kỳ (Số phát sinh Có)			Tồn cuối kỳ (Số dư cuối kỳ)		
Số	Ngày		SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT
		Tồn đầu kỳ									
		Số phát sinh trong kỳ									
		Tồn cuối kỳ	X		X	X		X	X		X

Mẫu 4

SỔ CHI TIẾT PHẢI THU CỦA KHÁCH HÀNG

Tên khách hàng:

Địa chỉ:

Ngày ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Thời hạn được chuyển khoản	Số phát sinh		Số dư	
	Số	Ngày				Nợ	Có	Nợ	Có
			Số dư đầu kỳ Số phát sinh ..... Cộng phát sinh						
			Số dư cuối kỳ						

Như vậy, tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết đều phản ánh chung một đối tượng kế toán, nhưng ở những mức độ khác nhau. Tài khoản chi tiết được dùng để phản ánh các số liệu chi tiết về đối tượng kế toán đã được phản ánh trong tài khoản tổng hợp tương ứng. Ví dụ TK Nguyên liệu, vật liệu là tài khoản tổng hợp, nó phản ánh tất cả các loại nguyên vật liệu, gồm vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu..., còn các tài khoản chi tiết của TK Nguyên liệu, vật liệu như TK Vật liệu chính: chỉ phản ánh vật liệu chính, một bộ phận của nguyên liệu, vật liệu ở doanh nghiệp.

Chính vì tài khoản chi tiết phản ánh cùng nội dung với tài khoản tổng hợp của nó nên:

- Tài khoản chi tiết và tài khoản tổng hợp có kết cấu giống nhau, mối quan hệ giữa tài khoản tổng hợp và tài

khoản chi tiết là mối quan hệ mang tính giải thích, tài khoản chi tiết giải thích cho tài khoản tổng hợp.

- Giữa tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết không có quan hệ đối ứng, còn giữa các tài khoản chi tiết của một tài khoản tổng hợp có thể có quan hệ đối ứng.

2. Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết

Kế toán tổng hợp: là việc sử dụng các tài khoản tổng hợp để phản ánh, theo dõi các đối tượng kế toán một cách tổng quát. Do đó, kế toán tổng hợp cung cấp những chỉ tiêu tổng hợp, giúp ta bao quát được tình hình tài sản, nguồn vốn và quá trình kinh doanh. Kế toán tổng hợp chỉ sử dụng thước đo giá trị.

Kế toán chi tiết: là việc sử dụng các tài khoản chi tiết (các sổ chi tiết) để phản ánh, theo dõi một cách cụ thể và chi tiết về đối tượng kế toán đã phản ánh trong tài khoản tổng hợp tương ứng, nhằm cung cấp thông tin cụ thể hơn về đối tượng kế toán đã phản ánh trong tài khoản tổng hợp. Tùy theo yêu cầu thông tin cho quản lý mà kế toán chi tiết được tiến hành theo nhiều cấp độ khác nhau. Ví dụ trong doanh nghiệp cơ khí, đối với đối tượng kế toán là nguyên liệu, vật liệu cần chi tiết thành vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu... Đối với vật liệu chính, kế toán có thể chi tiết thành sắt, thép,... Kế toán chi tiết sử dụng các loại thước đo khác nhau phù hợp theo từng trường hợp.

Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết có mối quan hệ chặt chẽ với nhau. Kế toán chi tiết là nhằm chi tiết, giải

thích số liệu của kế toán tổng hợp. Do vậy, chúng có mối quan hệ chặt chẽ cả về nghiệp vụ ghi chép và về số liệu.

+ Về nghiệp vụ ghi chép: kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết được tiến hành đồng thời, nghĩa là với một đối tượng cần theo dõi chi tiết, ta phải căn cứ vào nghiệp vụ kinh tế phát sinh phản ánh vào tài khoản tổng hợp, đồng thời phản ánh vào tài khoản chi tiết có liên quan.

+ Về số liệu:

• *Tổng số dư đầu kỳ (cuối kỳ) của tất cả các tài khoản chi tiết phải bằng số dư đầu kỳ (cuối kỳ) của tài khoản tổng hợp tương ứng.*

• *Tổng số phát sinh Nợ (Có) của tất cả các tài khoản chi tiết phải bằng số phát sinh Nợ (Có) của tài khoản tổng hợp tương ứng.*

Ví dụ: Một doanh nghiệp có số liệu như sau:

I/Tài liệu: ***(đơn vị tính: đồng)***

A- Tình hình đầu tháng 1/N của một doanh nghiệp cơ khí như sau:

TK 331 - Phải trả cho người bán	70.000.000
Trong đó:	
+ Phải trả cho Công ty A	40.000.000
+ Phải trả cho Công ty B	30.000.000
TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu	80.000.000
Trong đó:	
+ Ximăng	10.000.000
+ Thép	30.000.000
+ Sắt	40.000.000
TK 112 - Tiền gửi ngân hàng	100.000.000
TK 111 - Tiền mặt	15.000.000

B- Trong tháng 1/N có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh:

1. Mua của Công ty A: 10 tấn ximăng, thành tiền 25.000.000 đồng và 4.000 kg thép, thành tiền 24.000.000 đồng. Vật liệu đã nhập kho, nhưng chưa thanh toán tiền.

2. Mua của Công ty B: 2.000 kg thép, trị giá 12.000.000 đồng. Vật liệu đã nhập kho, nhưng chưa thanh toán tiền.

3. Mua của Công ty C: 5 tấn ximăng, trị giá 12.500.000 đồng, đã nhập kho và thanh toán bằng tiền mặt.

4. Mua của Công ty A: 5.000 kg sắt, thành tiền 25.000.000 đồng, đã nhập kho nhưng chưa thanh toán tiền.

5. Xuất kho nguyên liệu, vật liệu dùng trực tiếp cho sản xuất (ghi Nợ TK "Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp") gồm:

- Ximăng 15 tấn, thành tiền: 37.500.000 đ.
- Thép 10.000 kg, thành tiền: 60.000.000 đ.
- Sắt 10.000 kg, thành tiền: 50.000.000 đ.

6. Chuyển tiền gửi ngân hàng trả nợ cho người bán 90.000.000 đồng. Trong đó:

- Trả cho Công ty A: 50.000.000 đ.
- Trả cho Công ty B: 40.000.000 đ.

II/ Yêu cầu:

1. Định khoản và phản ánh tình hình trên vào các tài khoản có liên quan.

2. Lập bảng tổng hợp chi tiết vật liệu của Doanh nghiệp, cho biết số lượng vật liệu tồn đầu tháng 1/N gồm có:

- Ximăng: 4 tấn
- Thép: 5.000 kg
- Sắt: 8.000 kg

3. Lập bảng tổng hợp chi tiết thanh toán với người bán.

4. Đối chiếu số liệu trên bảng tổng hợp chi tiết với số liệu trên tài khoản tổng hợp tương ứng.

Với yêu cầu 1, kế toán định khoản như sau:

(1) Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu: 49.000.000
CT TK 152 - Xi măng: 25.000.000
CT TK 152 - Thép: 24.000.000
Có TK Phải trả người bán 49.000.000
CT Phải trả Công ty A 49.000.000

(2) Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu:12.000.000
CT TK 152 - Thép: 12.000.000
Có TK Phải trả người bán 12.000.000
CT Phải trả Công ty B 12.000.000

(3) Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu:12.500.000
CT TK 152 - Ximăng: 12.500.000
Có TK Tiền mặt 12.500.000

(4) Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu: 25.000.000
CT TK 152 - Sắt: 25.000.000
Có TK Phải trả người bán 25.000.000
CT Phải trả Công ty A 25.000.000

(5)Nợ TK Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp 147.500.000
Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu: 147.500.000
CT TK 152 - Xi măng: 37.500.000
CT TK 152 - Thép: 60.000.000
CT TK 152 - Sắt: 50.000.000

(6) Nợ TK Phải trả người bán 90.000.000
CT Phải trả Công ty A 50.000.000
CT Phải trả Công ty B 40.000.000
Có TK Tiền gửi ngân hàng 90.000.000

Sau khi định khoản, các nghiệp vụ trên được phản ánh vào các tài khoản kế toán như sau: *(đơn vị tính: 1.000 đồng).*

TK Tiền mặt

SDĐK 15.000	
	12.500 (3)

TK Nguyên liệu, vật liệu

SDĐK 80.000	
(1) 49.000	147.500 (6)
(2) 12.000	
(3) 12.500	
(4) 25.000	
98.500	147.500
SDCK 31.000	

TK Phải trả người bán

	SDĐK 70.000
(6) 90.000	49.000 (1)
	12.000 (2)
	25.000 (4)
90.000	86.000
	SDCK 66.000

TK TGNH

SDĐK 100.000	
	90.000 (6)

TK 152 - Ximăng

SDĐK 10.000	
(1) 25.000	37.500 (5)
(3) 12.500	
37.500	37.500
SDCK 10.000	

TK Phải trả người bán A

	SDĐK 40.000
(6) 50.000	49.000 (1)
	25.000 (4)
50.000	74.000
	SDCK 64.000

TK Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

(5) 147.500	

TK 152 - Thép

SDĐK 30.000	
(1) 24.000	60.000 (5)
(2) 12.000	
36.000	60.000
SDCK 6.000	

TK Phải trả người bán B

	SDĐK 30.000
(6) 40.000	
	12.000 (2)
40.000	12.000
	SDCK 2.000

TK 152 - Sắt

SDĐK 40.000	
(4) 25.000	50.000 (5)
25.000	50.000
SDCK 15.000	

V. KIỂM TRA VIỆC GHI CHÉP TRÊN TÀI KHOẢN

Việc ghi chép trên tài khoản có thể bị sai sót do nhiều nguyên nhân khác nhau... Do vậy phải thường xuyên kiểm tra việc ghi chép trên tài khoản nhằm phát hiện những sai sót, kịp thời chỉnh sửa sai sót nhằm bảo đảm tính chính xác của số liệu kế toán.

Việc kiểm tra ghi chép trên tài khoản được tiến hành thường xuyên bằng cách đối chiếu số liệu giữa chứng từ gốc và số liệu đã ghi chép trên tài khoản. Ngoài ra, việc kiểm tra đối chiếu số liệu trên tài khoản còn được thực hiện trước khi lập các báo cáo kế toán, dựa trên tính chất cân đối vốn có của đối tượng kế toán. Đó là đối chiếu số liệu ghi chép trên các tài khoản tổng hợp với nhau và đối chiếu số liệu ghi chép trên tài khoản tổng hợp với số liệu tổng hợp từ các tài khoản chi tiết của nó.

Việc đối chiếu kiểm tra số liệu ghi chép trên tài khoản tổng hợp được thực hiện thông qua bảng cân đối tài khoản và bảng đối chiếu kiểu bàn cờ.

Việc đối chiếu số liệu giữa tài khoản tổng hợp với các tài khoản chi tiết được thực hiện thông qua bảng tổng hợp chi tiết với tài khoản tổng hợp tương ứng của nó.

1. Bảng cân đối tài khoản

Bảng cân đối tài khoản[1] là bảng kê số dư đầu kỳ, số phát sinh trong kỳ và số dư cuối kỳ của tất cả các tài khoản mà đơn vị sử dụng trong kỳ kế toán. Bảng cân đối tài khoản có kết cấu như sau:

---

1. Bảng cân đối tài khoản còn được gọi là Bảng cân đối số phát sinh.

Mẫu 5
BẢNG CÂN ĐỐI TÀI KHOẢN

Tên tài khoản (Hoặc số hiệu TK)	SDĐK		Số phát sinh trong kỳ		SDCK	
	Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
1. TK Tiền mặt 2. TK TGNH 3. TK Tiền đang chuyển						
Tổng cộng	Tổng (1)	Tổng (2)	Tổng (3)	Tổng (4)	Tổng (5)	Tổng (6)

Cách lập bảng: Căn cứ vào số dư đầu kỳ, số phát sinh trong kỳ, số dư cuối kỳ của tất cả các tài khoản tổng hợp, ta ghi lên bảng, mỗi tài khoản được phản ánh trên một dòng:

- Nếu SDĐK bên Nợ thì ghi vào cột SDĐK bên Nợ, SDĐK bên Có thì ghi vào cột SDĐK bên Có theo từng tài khoản.

- Tổng số phát sinh bên Nợ của tài khoản ghi vào cột "Số phát sinh trong kỳ" bên Nợ.

- Tổng số phát sinh bên Có của tài khoản ghi vào cột "Số phát sinh trong kỳ" bên Có.

- Nếu SDCK bên Nợ thì ghi vào cột SDCK bên Nợ, SDCK bên Có thì ghi vào cột SDCK bên Có theo từng tài khoản.

Cách kiểm tra:

Đối chiếu giữa tổng SDĐK bên Nợ và tổng SDĐK bên

Có (tức tổng (1) và tổng (2)), Tổng số phát sinh Nợ và tổng số phát sinh Có trong kỳ (tức tổng (3) và tổng (4)), Tổng SDCK bên Nợ và tổng SDCK bên Có (tức tổng (5) và tổng (6)). Từng cặp phải bằng nhau. Nếu có chênh lệch thì quá trình ghi chép trên tài khoản có sai sót, phải kiểm tra và sửa sai.

Cơ sở cân đối trong việc đối chiếu kiểm tra thông qua bảng này là tính cân đối của số liệu phản ánh trên tài khoản. Đối với số dư đầu kỳ, do tính cân đối của tài sản và nguồn vốn ta suy ra được số dư đầu kỳ bên Nợ của các tài khoản sẽ bằng số dư đầu kỳ bên Có của các tài khoản.

Còn đối với số phát sinh trong kỳ, như ta đã biết, ghi kép vào tài khoản phải bảo đảm nguyên tắc: số ghi bên Nợ luôn bằng số ghi bên Có của các tài khoản. Nguyên tắc này dẫn đến tổng số phát sinh bên Nợ của tất cả các tài khoản phải bằng tổng số phát sinh bên Có của tất cả các tài khoản.

Từ số dư đầu kỳ bên Nợ và bên Có của các tài khoản bằng nhau và tổng số phát sinh bên Nợ, bên Có của tất cả các tài khoản bằng nhau, ta dễ dàng suy ra được số dư cuối kỳ bên Nợ của các tài khoản phải bằng số dư cuối kỳ bên Có của các tài khoản (xem công thức tính số dư cuối kỳ). Hoặc ta cũng có thể lập luận từ tính cân đối của tài sản và nguồn vốn để chứng minh sự bằng nhau của số dư Nợ và Có cuối kỳ tương tự như trường hợp số dư đầu kỳ.

Cách đối chiếu kiểm tra này đơn giản, dễ đối chiếu kiểm tra, nhưng có hạn chế là phải kiểm tra tất cả, không giới hạn được phạm vi kiểm tra. Mặt khác, qua đối chiếu kiểm tra này có một số trường hợp sai sót không thể phát hiện được, như bỏ sót, ghi trùng bút toán hoặc ghi sai

quan hệ đối ứng. Vì những số liệu này tuy bị ghi sai, nhưng số ghi bên Nợ và bên Có vẫn bằng nhau nên không làm phá vỡ tính cân đối như đã trình bày trên.

Để minh họa cho việc lập bảng cân đối tài khoản, trở lại ví dụ ở cuối mục 2, Chương IV, từ số liệu của các tài khoản, bảng cân đối tài khoản được lập như sau:

Bảng cân đối tài khoản *(đơn vị tính: đồng)*

Tên tài khoản	SDĐK		Số phát sinh trong kỳ		SDCK	
	Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
1. Tiền mặt	3.000		4.000	2.000	5.000	
2. TGNH	5.000		50.000	5.500	49.500	
3. Phải thu của KH	2.000		0	1.000	1.000	
4. Nguyên, vật liệu	8.000		10.000	0	18.000	
5. TSCĐ hữu hình	50.000		40.000		90.000	
6. Vay ngắn hạn		6.000	0	10.000		16.000
7. Phải trả người bán		4.000	2.500	40.000		41.500
8. Phải trả NLĐ		2.000	2.000	0		0
9. Vốn đầu tư chủ sở hữu		56.000	0	50.000		106.000
Tổng cộng	**68.000**	**68.000**	**24.500**	**24.500**	**163.500**	**163.500**

2. Bảng đối chiếu kiểu bàn cờ

Bảng đối chiếu kiểu bàn cờ cũng là bảng kê số dư, số phát sinh trong kỳ của tất cả các tài khoản sử dụng trong một kỳ kế toán, nhưng có trình bày thêm quan hệ đối ứng kế toán theo tổng số phát sinh của từng tài khoản. Bảng đối chiếu kiểu bàn cờ có kết cấu như sau:

Mẫu 6
BẢNG ĐỐI CHIẾU KIỂU BÀN CỜ

TKghi Có / TK ghi Nợ	SDĐK bên Nợ	Tiền mặt	Tiền gửi ngân hàng	...	Vốn đầu tư CSH	Cộng số phát sinh Nợ	SDCK bên Nợ
SDĐK bên Có	X_{22}						
Tiền mặt							
TGNH							
...							
Vốn đầu tư CSH							
Cộng SPS Có						$X_{n-1,n-1}$	
SDCK bên Có							$X_{n,n}$

Cách lập bảng: Căn cứ vào số liệu từ tất cả các tài khoản tổng hợp để lập bảng.

- Lấy SDĐK của tất cả các tài khoản ghi vào bảng, nếu số dư bên Nợ thì ghi vào cột "SDĐK bên Nợ", nếu số dư bên Có thì ghi vào dòng "SDĐK bên Có".

- Lấy số phát sinh bên Nợ của từng tài khoản có quan hệ đối ứng với bên Có của tài khoản khác ghi vào ô là giao điểm giữa tài khoản ghi Nợ và tài khoản ghi Có.

- Số cộng phát sinh bên Nợ của từng tài khoản ghi vào cột "Cộng số phát sinh Nợ", số cộng phát sinh bên Có của từng tài khoản ghi vào dòng "Cộng phát sinh Có".

- Lấy SDCK của tất cả các tài khoản ghi vào bảng, nếu số dư bên Nợ thì ghi vào cột "SDCK bên Nợ", nếu số dư bên Có thì ghi vào dòng "SDCK bên Có" .

Cách kiểm tra:

- Cộng SDĐK bên Nợ, SDĐK bên Có ghi vào ô $X_{2,2}$
- Cộng tổng số phát sinh bên Nợ, tổng số phát sinh bên Có ghi vào ô $X_{n-1,n-1}$
- Cộng SDCK bên Nợ, SDCK bên Có ghi vào ô $X_{n,n}$

Nếu số cộng này có sự chênh lệch không bằng nhau từng cặp, chứng tỏ có sai sót trong việc ghi chép trên tài khoản kế toán, cần kiểm tra và sửa sai.

Cơ sở cân đối trong việc đối chiếu kiểm tra thông qua bảng này cũng là từ tính cân đối của số liệu phản ánh trên tài khoản.

Bảng đối chiếu bàn cờ này, ngoài ý nghĩa đối chiếu kiểm tra như trên còn phản ánh quan hệ đối ứng giữa các tài khoản: số tiền ghi Nợ của tài khoản này đối ứng Có với những tài khoản nào, số tiền đối ứng Có của từng tài khoản là bao nhiêu. Qua đó, việc đối chiếu còn có thể đi vào từng tài khoản trong quan hệ đối ứng với các tài khoản khác và tăng thêm được thông tin cho quản lý.

Cách đối chiếu kiểm tra này có nhược điểm là khó áp dụng với các đơn vị có quy mô lớn, sử dụng nhiều tài khoản, vì khi lập bảng rất phức tạp nên chỉ sử dụng trong những đơn vị có quy mô nhỏ, sử dụng ít tài khoản. Mặt khác, bảng này cũng có một số trường hợp sai sót không phát hiện được tương tự như đối với bảng cân đối tài khoản.

Trong thực tế, từ nguyên tắc kết cấu của bảng đối chiếu kiểu bàn cờ này, người ta vận dụng để thiết kế nhiều loại sổ có quan hệ đối chiếu chặt chẽ, phục vụ cho công tác kế toán.

Trở lại ví dụ, từ thông tin trên các tài khoản, bảng đối chiếu kiểu bàn cờ được lập như sau:

BẢNG ĐỐI CHIẾU KIỂU BÀN CỜ

TK ghi Có / TK ghi Nợ	Số dư đầu kỳ	Tiền mặt	Tiền gửi ngân hàng	Phải thu khách hàng	Nguyên vật liệu	Tài sản cố định hữu hình	Vay ngắn hạn	Phải trả người bán	Phải trả công nhân viên	Vốn đầu tư chủ sở hữu	Cộng số phát sinh nợ	Số dư cuối kỳ
SDCK bên có	68.000						6.000	4.000	2.000	56.000		
Tiền mặt	3.000		3.000	1.000							4.000	5.000
Tiền gửi ngân hàng	5.000									50.000	50.000	49.500
Phải thu khách hàng	2.000											-1.000
Nguyên vật liệu	8.000						10.000				10.000	18.000
Tài sản cố định hữu hình	50.000							40.000			40.000	90.000
Vay ngắn hạn												
Phải trả người bán			2.500								2.500	
Phải trả công nhân viên		2.000									2.000	
Vốn đầu tư chủ sở hữu												
Cộng SPS Có		2.000	5.500	1.000		-	-10.000	40.000		50.000	108.500	
SDCK bên Có							16.000	41.500		-106.000		163.500

3. Bảng tổng hợp chi tiết

Có hai dạng bảng tổng hợp chi tiết chủ yếu, đó là bảng tổng hợp chi tiết về thanh toán (Mẫu 7) và bảng tổng hợp chi tiết về hàng tồn kho (theo dõi cả chỉ tiêu số lượng và giá trị - Mẫu 8) .

Mẫu 7

BẢNG TỔNG HỢP CHI TIẾT VỀ THANH TOÁN

Tài khoản....

TT	Tên đối tượng	Số dư đầu kỳ		Số phát sinh trong kỳ		Số dư cuối kỳ	
		Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có

Mẫu 8

BẢNG TỔNG HỢP CHI TIẾT VỀ HÀNG TỒN KHO

Tài khoản...

TT	Tên đối tượng	Đơn vị tính	Tồn đầu kỳ			Nhập trong kỳ			Xuất trong kỳ			Tồn cuối kỳ		
			SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT

Cách lập bảng: Lấy số liệu từ các tài khoản chi tiết hoặc sổ chi tiết liệt kê lên bảng. Cụ thể:

- Tên các đối tượng được theo dõi chi tiết trên tài khoản chi tiết liệt kê vào cột "Tên đối tượng".

- Căn cứ vào số dư đầu kỳ, số phát sinh trong kỳ bên Nợ, bên Có, số dư cuối kỳ của từng đối tượng trên tài khoản chi tiết ghi theo dòng vào các cột tương ứng.

- Tính số tổng cộng ở từng cột "Thành tiền" và ghi vào dòng tổng cộng.

Cách kiểm tra:

Số liệu ở dòng tổng cộng sẽ được đối chiếu với các số liệu tương ứng ở tài khoản tổng hợp. Nếu có sự chênh lệch chứng tỏ việc ghi chép có sai sót, cần kiểm tra lại để sửa sai. Đây chính là sự đối chiếu kiểm tra giữa kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết. Cơ sở cân đối của số tổng cộng ở bảng này với số liệu tổng hợp trên tài khoản tổng hợp là quan hệ cân đối về số liệu giữa kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết.

Để minh họa, trở lại yêu cầu 2 và 3 của ví dụ ở cuối mục 2, Chương IV, Bảng tổng hợp chi tiết về hàng tồn kho được lập như sau:

BẢNG TỔNG HỢP CHI TIẾT HÀNG TỒN KHO

Tài khoản 152 - Nguyên liệu, vật liệu

TT	Tên đối tượng	Đơn vị tính	Tồn đầu kỳ			Nhập trong kỳ			Xuất trong kỳ			Tồn cuối kỳ		
			SL	ĐG	TT (tr.đ)	SL	ĐG	TT (tr.đ)	SL	ĐG	TT (tr.đ)	SL	ĐG	TT (tr.đ)
	Xi măng,	Tấn	4		10			37,5	15		37,5			10
	Thép,	Tấn	5		30			36	10		60			6
	Sắt,	Tấn	8		40			25	10		50			15
	Tổng				80			98,5			147,5			31

Bảng tổng hợp chi tiết thanh toán với người bán được lập như sau:

BẢNG TỔNG HỢP CHI TIẾT THANH TOÁN VỚI NGƯỜI BÁN

Tài khoản 331- Phải trả cho người bán

Đơn vị tính: triệu đồng

TT	Tên đối tượng	Số dư đầu kỳ		Số phát sinh trong kỳ		Số dư cuối kỳ	
		Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
1	Người bán A		40	50	74		64
2	Người bán B		30	40	12		2
	Tổng		70	90	86		66

CÂU HỎI ÔN TẬP

1. Thế nào là tài khoản kế toán? Cơ sở thiết kế tài khoản kế toán?

2. Trình bày các quan hệ đối ứng kế toán. Cho ví dụ minh họa.

3. Thế nào là ghi kép? Định khoản giản đơn, định khoản phức tạp, bút toán?

4. Thế nào là tài khoản tổng hợp, tài khoản chi tiết? Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết? Trình bày mối quan hệ giữa kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết?

5. Trình bày phương pháp lập bảng cân đối tài khoản? Hãy nêu công dụng của bảng cân đối tài khoản?

6. Trình bày phương pháp lập bảng đối chiếu kiểu

bàn cờ? Cách kiểm tra số liệu của bảng đối chiếu kiểu bàn cờ?

BÀI TẬP

Bài 1. Một doanh nghiệp mới thành lập ngày 15/3/N với số tiền ở tài khoản ngân hàng là 700 triệu đồng và nhà văn phòng là 3.000 triệu đồng. Toàn bộ tài sản trên cho chủ sở hữu góp vốn ban đầu. Trong tháng đầu tiên hoạt động có một số nghiệp vụ kinh tế sau:

1. Rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt: 100 triệu đồng.

2. Chuyển khoản để mua hàng, đã nhập kho: 150 triệu đồng.

3. Mua hàng, nhập kho chưa thanh toán tiền cho người bán: 250 triệu đồng.

4. Chủ sở hữu góp thêm vốn bằng một tài sản cố định có giá trị: 500 triệu đồng.

5. Vay ngắn hạn ngân hàng trả nợ nhà cung cấp: 100 triệu đồng.

6. Chuyển khoản trả nợ nhà cung cấp: 50 triệu đồng.

Yêu cầu:

1. Lập phương trình kế toán vào ngày đầu thành lập doanh nghiệp trên.

2. Phân tích quan hệ đối ứng kế toán trong từng nghiệp vụ trên. Qua đó, chỉ rõ ảnh hưởng của từng nghiệp vụ đối với phương trình kế toán.

3. Hãy cho biết giá trị từng loại tài sản, nguồn vốn qua mỗi nghiệp vụ kinh tế trên cơ sở phương trình kế toán. Phân tích ra ưu, nhược điểm khi sử dụng phương trình kế toán để xử lý các nghiệp vụ kinh tế nói trên.

Bài 2. Phương trình kế toán ngày 1/4/N của doanh nghiệp T&T như sau *(đơn vị tính: triệu đồng).*

Tiền mặt	+	Tiền gửi ngân hàng	+	Tài sản cố định	=	Vốn Chủ sở hữu	+	Vay ngắn hạn
100	+	2.000	+	2.500	=	3.000	+	1.600

Trong tháng 4, tại doanh nghiệp phát sinh các nghiệp vụ kinh tế sau:

1. Mua hàng nhập kho, đã thanh toán bằng Tiền gửi ngân hàng: 300 triệu đồng.

2. Rút Tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt: 50 triệu đồng.

3. Chi tiền mặt mua một số dụng cụ văn phòng: 15 triệu đồng.

4. Mua hàng, nhập kho chưa trả tiền cho người bán: 300 triệu đồng.

5. Chuyển khoản thanh toán nợ vay ngân hàng: 200 triệu đồng.

6. Xuất kho hàng hóa bán hàng với giá gốc là 100 triệu đồng, giá bán là 130 triệu đồng. Doanh nghiệp đã nhận tiền bán hàng qua ngân hàng.

7. Chi tiền mặt, thanh toán các chi phí văn phòng trong tháng: 40 triệu đồng.

8. Chủ sở hữu góp thêm vốn qua tài khoản ngân hàng: 500 triệu đồng.

Yêu cầu:

1. Phân tích các quan hệ đối ứng kế toán trong các nghiệp vụ kinh tế trên.

2. Phản ánh số liệu trên trong phương trình kế toán. Qua đó cho biết giá trị từng loại tài sản, nguồn vốn vào cuối tháng 4.

3. Giả sử, anh (chị) sử dụng tài khoản chữ T để theo dõi biến động của đối tượng kế toán là tiền gửi ngân hàng. Số dư tiền gửi ngân hàng vào cuối tháng là bao nhiêu? Cho biết các ưu điểm của tài khoản chữ T so với sử dụng phương trình kế toán.

4. Hãy giải thích sự thay đổi "Vốn chủ sở hữu" cuối kỳ so với đầu kỳ.

Bài 3. Có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong tháng 01/N tại Công ty C như sau *(đơn vị tính: ngàn đồng)*:

1. Khách hàng trả tiền còn nợ doanh nghiệp bằng chuyển khoản qua ngân hàng: 15.000.000.

2. Rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt: 30.000.

3. Chuyển tiền gửi ngân hàng trả tiền vay ngắn hạn: 80.000.

4. Chi tiền mặt trả lương còn nợ người lao động: 25.000.

5. Chủ sở hữu bổ sung vốn kinh doanh bằng một phương tiện vận tải trị giá: 850.000.

6. Vay ngắn hạn ngân hàng trả nợ cho người bán: 60.000.

7. Vay dài hạn ngân hàng mua thiết bị sản xuất: 100.000

8. Mua vật liệu nhập kho, chưa thanh toán cho người bán 63.000.

9. Chuyển tiền gửi ngân hàng thanh toán thuế còn nợ ngân sách: 50.000.

10. Chủ sở hữu rút vốn khỏi doanh nghiệp 100.000 bằng tiền gửi ngân hàng.

Yêu cầu:

1. Sắp xếp các nghiệp vụ kinh tế trên theo các loại quan hệ đối ứng kế toán.

2. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế trên và giải thích vì sao.

Bài 4. Một doanh nghiệp thương mại trong kỳ có một số nghiệp vụ kinh tế sau:

1. Xuất kho hàng hóa bán cho khách hàng với giá gốc: 60 triệu đồng; giá bán là 80 triệu đồng. Đã nhận tiền bán hàng qua ngân hàng.

2. Chuyển khoản thanh toán chi phí dịch vụ điện, nước, viễn thông phục vụ cho hoạt động kinh doanh trong kỳ là 30 triệu đồng.

3. Tiền lãi ngân hàng nhận được trong kỳ là: 15 triệu đồng.

4. Chủ sở hữu góp bổ sung vốn bằng tiền gửi ngân hàng: 300 triệu đồng.

5. Một lô hàng của doanh nghiệp bị mất cắp, không được bảo hiểm bồi thường: 30 triệu đồng.

6. Chi tiền mặt trả lương còn nợ người lao động tháng trước: 10 triệu đồng.

Yêu cầu:

1. Dựa vào định nghĩa về doanh thu và chi phí đã đề

cập ở Chương II, hãy phân tích quan hệ đối ứng kế toán trong từng tình huống trên.

2. Phân biệt sự thay đổi vốn chủ sở hữu trong từng nghiệp vụ kinh tế.

Bài 5. Doanh nghiệp B có tình hình tài sản và nguồn vốn vào ngày 01/01/N như sau: *(đơn vị tính: 1.000 đồng):*

Tiền mặt	100.000
Tiền gửi ngân hàng	1.100.000
Phải thu của khách hàng	620.000
Nguyên liệu vật liệu	850.000
Tài sản cố định hữu hình	7.000.000
Hao mòn tài sản cố định hữu hình	900.000
Phải trả cho người bán	550.000
Vay ngắn hạn	1.500.000
Phải trả người lao động	40.000
Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	50.000
Vay dài hạn	800.000
Vốn đầu tư chủ sở hữu	X

Trong tháng có các nghiệp vụ phát sinh như sau:

1. Mua vật liệu nhập kho, trị giá 60.000 chưa trả tiền người bán.

2. Trả hết lương cho người lao động bằng tiền gửi ngân hàng: 40.000.

3. Chi tiền gửi ngân hàng trả nợ cho người bán: 120.000.

4. Khách hàng trả tiền 40.000 bằng tiền gửi ngân hàng.

5. Mua thiết bị sản xuất trả bằng tiền gửi ngân hàng: 80.000.

6. Chủ sở hữu bổ sung vốn kinh doanh một thiết bị sản xuất trị giá 750.000.

7. Dùng tiền gửi ngân hàng để trả nợ vay ngắn hạn: 200.000.

8. Chuyển khoản để thanh toán thuế còn nợ Nhà nước: 50.000.

Yêu cầu:

1. Áp dụng phương trình kế toán tìm giá trị của **X**, sau đó cho biết phương trình kế toán của doanh nghiệp vào ngày 1/1/N?

2. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế trên và giải thích.

Bài 6. Số dư đầu kỳ của tất cả các tài khoản của một doanh nghiệp như sau *(đơn vị tính: ngàn đồng)*:

TK Tiền mặt	12.000	TK Phải trả cho người bán	16.000
TK Tiền gửi ngân hàng	112.000	TK Vay ngắn hạn	110.000
TK Phải thu của khách hàng	115.000	TK Phải trả người lao động	13.000
TK Nguyên liệu, vật liệu	80.000	TK Vốn đầu tư chủ sở hữu	900.000
TK Tài sản cố định hữu hình	720.000		

Trong kỳ có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh:

1. Trả nợ vay ngắn hạn ngân hàng bằng tiền gửi ngân hàng: 10.000.

2. Vay ngắn hạn mua vật liệu nhập kho: 15.000.

3. Rút tiền gửi ngân hàng nhập quỹ tiền mặt: 5.000.

4. Trả lương còn nợ công nhân viên bằng tiền mặt: 13.000.

5. Khách hàng trả nợ cho doanh nghiệp bằng tiền gửi ngân hàng: 20.000.

6. Chủ doanh nghiệp góp thêm vốn bằng tiền gửi ngân hàng: 100.000.

7. Dùng tiền gửi ngân hàng trả nợ cho người bán: 12.000.

8. Mua tài sản cố định hữu hình đã trả bằng tiền gửi ngân hàng: 40.000.

Yêu cầu:

1. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

2. Phản ánh số dư đầu kỳ, số phát sinh trong kỳ và rút ra số dư cuối kỳ của các tài khoản.

3. Lập bảng cân đối tài khoản.

Bài 7. Một doanh nghiệp có số liệu như sau:

Tình hình dầu tháng 1/N của một doanh nghiệp cơ khí như sau *(đơn vị tính: triệu đồng):*

TK 331 - Phải trả cho người bán	100.000
Trong đó:	
+ Phải trả cho Công ty X	60.000
+ Phải trả cho Công ty Y	40.000
TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu	200.000
Trong đó:	
+ Vật liệu A	40.000
+ Vật liệu B	90.000
+ Vật liệu C	70.000
TK 112 - Tiền gửi ngân hàng	200.000
TK 111 - Tiền mặt	25.000

Trong tháng 1/N có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh:

1. Mua của Công ty Y: 10.000 kg vật liệu B, thành tiền 95.000 đồng và 4.000 kg vật liệu C, thành tiền 60.000. Vật liệu đã nhập kho, nhưng chưa thanh toán tiền.

2. Mua của Công ty X: 2.000 kg vật liệu A, trị giá 42.000 đồng. Vật liệu đã nhập kho, nhưng chưa thanh toán tiền.

3. Mua của Công ty Z: 2.000 kg vật liệu B, trị giá 16.000 đồng, đã nhập kho và thanh toán bằng tiền mặt.

4. Mua của Công ty Y: 3.000 kg vật liệu A, thành tiền 60.000 đồng, đã nhập kho nhưng chưa thanh toán tiền.

5. Xuất kho nguyên liệu, vật liệu dùng trực tiếp cho sản xuất (ghi Nợ TK "Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp") gồm:

- Vật liệu A: 2.000 kg, thành tiền: 40.000 đồng.
- Vật liệu B: 10.000 kg, thành tiền: 90.000 đồng.
- Vật liệu C: 6.000 kg, thành tiền: 90.000 đồng.

6. Chuyển tiền gửi ngân hàng trả nợ cho người bán 180.000. Trong đó:

- Trả cho Công ty X: 80.000 đồng.
- Trả cho Công ty Y: 100.000 đồng.

Yêu cầu:

1. Định khoản và phản ánh tình hình trên vào các tài khoản có liên quan.

2. Lập bảng tổng hợp chi tiết vật liệu của doanh nghiệp, cho biết số lượng vật liệu tồn đầu tháng 1/N gồm có:

- Vật liệu A: 2.000 kg.
- Vật liệu B: 10.000 kg.
- Vật liệu C: 5.000 kg.

3. Lập bảng tổng hợp chi tiết thanh toán với người bán.

4. Đối chiếu số liệu trên bảng tổng hợp chi tiết với số liệu trên tài khoản tổng hợp tương ứng.

Bài 8.

Có số liệu trên một số tài khoản của một doanh nghiệp như sau *(đơn vị tính: đồng):*

TK Tiền mặt

Nợ	Có
SD: xxx	
(1) 5.000.000	6.500.000 (4)
	1.500.000 (6)
	3.000.000 (7)

TK TGNH

Nợ	Có
SD: xxx	
(5) 8.000.000	1.800.000 (3)
	1.500.000 (8)

TK NL, VL

Nợ	Có
SD: xxx	
(2) 15.000.000	
(4) 6.500.000	
(8) 1.500.000	
(9) 3.000.000	

TK Phải thu khách hàng

Nợ	Có
SD: xxx	
	5.000.000 (1)
	8.000.000 (5)

TK Phải trả người bán

Nợ	Có
	SD: xxx
(3) 1.800.000	
(6) 1.500.000	15.000.000 (2)
(7) 3.000.000	3.000.000 (9)

TK Phải trả người bán A		TK Phải trả NB B	
Nợ	Có	Nợ	Có
	SD: xxx		SD: xxx
(3) 1.800.000	3.000.000 (9)	(7) 3.000.000	15.000.000 (2)
(6) 1.500.000			

Yêu cầu:

1. Trình bày nội dung kinh tế của các nghiệp vụ trên qua số liệu trình bày trên tài khoản chữ T.

2. Tính tổng phát sinh nợ và có của các tài khoản trên và nêu ý nghĩa.

3. Dựa vào số liệu TK Phải trả người bán trong bài, hãy trình bày mối quan hệ giữa tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết.

Bài 9.

Số dư đầu kỳ của các tài khoản tại doanh nghiệp ABC như sau *(đơn vị tính: ngàn đồng):*

TK 111 - Tiền mặt	10.000
TK 112 - Tiền gửi ngân hàng	630.000
TK 131 - Phải thu của khách hàng	150.000
Trong đó:	
- Phải thu của đơn vị A	70.000
- Phải thu của đơn vị B	80.000
TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu	142.000
TK 211 - TSCĐ hữu hình	600.000
TK 214 - Hao mòn TSCĐ	90.000
TK 331 - Phải trả cho người bán	180.000

Trong đó:	
- Phải trả cho đơn vị X	100.000
- Phải trả cho đơn vị Y	80.000
TK 334 - Phải trả người lao động	30.000
TK 341 - Vay và nợ thuê tài chính	170.000
TK 411 - Vốn đầu tư chủ sở hữu	1.062.000

Trong kỳ có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh như sau *(đơn vị tính: ngàn đồng):*

1. Mua nguyên liệu, vật liệu của đơn vị X nhập kho theo giá mua: 10.000, chưa trả tiền.

2. Chuyển tiền gửi ngân hàng trả cho đơn vị Y: 40.000.

3. Đơn vị A trả tiền bằng chuyển khoản qua ngân hàng: 50.000.

4. Doanh nghiệp chuyển tiền gửi ngân hàng trả hết nợ cho đơn vị X.

5. Mua vật liệu của đơn vị Y nhập kho, trị giá 15.000 chưa trả tiền.

6. Dùng tiền mặt trả lương cán bộ công nhân viên: 25.000.

7. Chuyển tiền gửi ngân hàng trả hết số tiền còn nợ cho đơn vị Y.

8. Đơn vị B trả tiền cho doanh nghiệp bằng tiền mặt: 28.000.

9. Chủ sở hữu bổ sung vốn kinh doanh một thiết bị sản xuất trị giá 90.000.

Yêu cầu:

1. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

2. Mở các tài khoản cần thiết để phản ánh số dư đầu kỳ, số phát sinh trong kỳ và rút ra số dư cuối kỳ của các tài khoản.

3. Lập bảng cân đối tài khoản vào cuối kỳ.

Bài 10. Vào cuối năm tài chính, khi kiểm tra sổ sách kế toán, anh (chị) phát hiện một nghiệp vụ mua tài sản cố định có giá trị 700 triệu đồng chưa thanh toán người bán, được kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả nhà cung cấp 700.

Có TK TSCĐ 700.

Tuy nhiên, trên Bảng cân đối tài khoản, các số liệu kế toán vẫn cân đối. Hãy giải thích những phát biểu dưới đây từ tình huống trên:

1. Số dư TK TSCĐ trên Bảng cân đối tài khoản hiện tại cao hơn, thấp hơn hoặc bằng số dư đúng của nó?

2. Số dư TK Phải trả người bán trên Bảng cân đối tài khoản hiện tại cao hơn, thấp hơn hoặc bằng số dư đúng của nó?

3. Số tổng cộng bên Nợ trên cột *"Số phát sinh trong kỳ"* có số tiền cao hơn, thấp hơn hoặc bằng số tổng cộng đúng của nó?

4. Nếu số tiền *tổng cộng* ở cột Nợ trên cột "Số dư cuối kỳ" trên Bảng cân đối số phát sinh trước khi sai sót được phát hiện là 15.500 triệu đồng. Hãy cho biết số tiền tổng cộng ở cột Có trên cột "Số dư cuối kỳ".

5. Với giả định như yêu cầu 4, hãy cho biết số tiền tổng cộng ở cột Nợ sau khi sai sót được phát hiện và điều chỉnh là bao nhiêu?

Chương V

HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

I. KHÁI NIỆM, Ý NGHĨA VÀ CƠ SỞ XÂY DỰNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

1. Khái niệm và ý nghĩa của hệ thống tài khoản kế toán

Hệ thống tài khoản kế toán là toàn bộ các tài khoản được sử dụng trong kế toán, được sắp xếp một cách khoa học, bảo đảm phản ánh đầy đủ các đối tượng kế toán. Do mỗi đơn vị kế toán có những đặc thù riêng về ngành, nghề, lĩnh vực kinh doanh và cả mức độ phức tạp của các nghiệp vụ kinh tế nên số lượng, nội dung và công dụng của các tài khoản kế toán cũng có những khác nhau nhất định giữa các đơn vị. Vậy có cần thiết xây dựng hệ thống tài khoản kế toán thống nhất chung trong toàn bộ nền kinh tế, trong từng lĩnh vực hoạt động để định hướng các đơn vị sử dụng, hay mỗi đơn vị kế toán tự thiết kế hệ thống tài khoản riêng cho phù hợp với đặc điểm hoạt động của mình?

Vấn đề trên được nhiều nhà nghiên cứu kế toán quan

tâm vì nó liên quan đến các khía cạnh pháp luật, kinh tế và văn hóa ở các quốc gia. Hiện nay, có hai xu hướng về xây dựng hệ thống tài khoản kế toán. Ở các nước theo trường phái kế toán Anh - Mỹ, do vai trò của nghề nghiệp kế toán được đề cao nên nhà nước không ban hành một hệ thống tài khoản kế toán thống nhất. Các doanh nghiệp tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động kinh doanh của mình mà xây dựng hệ thống tài khoản kế toán phù hợp và đăng ký sử dụng. Tuy nhiên, ở nhiều quốc gia, nhà nước thông qua hiệp hội nghề nghiệp xây dựng hệ thống tài khoản kế toán thống nhất để có thể áp dụng chung cho tất cả các doanh nghiệp trong nền kinh tế. Ở một khía cạnh nào đó, cách tiếp cận này có thể giảm thiểu các chi phí xã hội trong thiết kế tài khoản, bảo đảm sự thống nhất cao trong việc xử lý thông tin và tăng cường sự quản lý của Nhà nước.

Ở Việt Nam, hệ thống tài khoản cũng được quy định thống nhất cho các đơn vị, áp dụng chung cho nhiều ngành, nhiều thành phần kinh tế như hệ thống tài khoản cho các doanh nghiệp, hệ thống tài khoản cho các đơn vị hành chính sự nghiệp, hệ thống tài khoản cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất là bộ phận quan trọng nhất trong chế độ kế toán nước ta, nó bao gồm những quy định thống nhất về loại tài khoản, số lượng tài khoản, ký hiệu tài khoản và nội dung ghi chép của từng tài khoản. Tùy thuộc vào quy mô, đặc điểm hoạt động kinh doanh, yêu cầu quản lý, mỗi đơn vị sẽ lựa chọn những tài khoản

thích hợp để vận dụng vào công tác kế toán. Tập hợp những tài khoản được vận dụng trong công tác kế toán của doanh nghiệp tạo thành hệ thống tài khoản kế toán của doanh nghiệp. Doanh nghiệp không được tự ý đặt ra những tài khoản mới ngoài hệ thống tài khoản hoặc sửa đổi nội dung từng tài khoản đã được quy định. Tuy nhiên, doanh nghiệp có thể mở thêm các tài khoản chi tiết nhằm chi tiết hoá số liệu trên các tài khoản tổng hợp theo các cấp độ khác nhau, phục vụ yêu cầu thông tin cho quản lý.

Ở Việt Nam, hệ thống tài khoản kế toán thống nhất có ý nghĩa rất quan trọng trong việc tổ chức và lãnh đạo tập trung, thống nhất của Nhà nước đối với công tác kế toán trong toàn quốc. Đồng thời cũng thuận lợi đối với các đơn vị, bảo đảm vận dụng chế độ kế toán một cách thống nhất và phù hợp với điều kiện của đơn vị mình.

Có thể nêu những ý nghĩa của hệ thống tài khoản như sau:

- Đối với Nhà nước:

+ Lãnh đạo thống nhất công tác kế toán trong toàn quốc.

+ Tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra, kiểm toán đối với các đơn vị.

+ Tạo điều kiện thuận lợi cho việc đào tạo, bồi dưỡng trình độ chuyên môn nghiệp vụ kế toán.

- Đối với các đơn vị:

+ Với hệ thống tài khoản đã quy định, các đơn vị có căn cứ thống nhất để tiến hành công tác kế toán đúng

theo quy định về ghi chép trên tài khoản, góp phần nâng cao hiệu quả công tác kế toán của đơn vị.

+ Tạo điều kiện nâng cao tính pháp lý và tính thống nhất của thông tin kế toán.

2. Cơ sở xây dựng hệ thống tài khoản kế toán

Việc xây dựng hệ thống tài khoản kế toán phải dựa trên căn cứ khoa học và thực tiễn sau:

- Trên cơ sở đặc điểm của đối tượng kế toán, đó là tính hai mặt, tính vận động và tính đa dạng. Từ đó, khi xây dựng hê thống tài khoản phải có những tài khoản phản ánh tài sản, nguồn vốn, quá trình kinh doanh, đồng thời những tài khoản phản ánh đối tượng kế toán phải vừa ở giác độ tổng hợp vừa ở những giác độ chị tiết khác nhau.

- Phải gắn với cơ chế quản lý kinh tế nhằm bảo đảm cho hệ thống tài khoản luôn sát với các chế độ, đáp ứng yêu cầu quản lý kinh tế. Tùy theo từng thời kỳ, trong hệ thống tài khoản kế toán phải có những tài khoản thích hợp, bảo đảm thông tin đáp ứng được yêu cầu của cơ chế tài chính hiện hành cũng như yêu cầu quản lý kinh tế.

- Xây dựng hệ thống tài khoản kế toán phải tính đến khả năng phát triển trong tương lai gần về chính sách kinh tế và điều kiện thực hiện. Khi xây dựng hệ thống tài khoản kế toán, cần tính đến hướng có thể bổ sung những tài khoản kế toán mới, đáp ứng yêu cầu thông tin khi chính sách kinh tế thay đổi. Cách làm này

giúp cho hệ thống tài khoản không bị xáo trộn khi cần có những thay đổi bổ sung trong hệ thống tài khoản.

II. PHÂN LOẠI TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

Phân loại tài khoản là việc sắp xếp các tài khoản thành từng loại, từng nhóm theo những tiêu thức nhất định. Phân loại tài khoản giúp cho việc hiểu và vận dụng đúng đắn các tài khoản trong công tác kế toán cũng như việc sử dụng các thông tin trên tài khoản. Để phân loại hệ thống tài khoản, người ta thường dựa vào các đặc trưng của tài khoản, gồm:

- Đặc trưng về nội dung kinh tế phản ánh trong tài khoản: Mỗi tài khoản phản ánh một nội dung kinh tế khác nhau: phản ánh một loại tài sản, một loại nguồn vốn hay một quá trình kinh doanh. Về nguyên tắc không có nội dung nào giống nhau giữa các tài khoản. Điều này sẽ giúp nâng cao chất lượng của quá trình xử lý thông tin kế toán.

- Đặc trưng về công dụng và kết cấu của tài khoản: Công dụng của tài khoản là nói đến tài khoản đó được mở ra với mục đích gì, có tác dụng như thế nào trong việc xử lý số liệu cung cấp thông tin cho quản lý. Kết cấu của tài khoản là nói đến cách ghi chép vào tài khoản: bên Nợ ghi nội dung gì, bên Có ghi nội dung gì. Mỗi tài khoản có công dụng và kết cấu khác nhau, xuất phát từ yêu cầu về thông tin cần đáp ứng cho quản lý.

- Đặc trưng về mức độ phản ánh của tài khoản: Mỗi tài khoản phản ánh đối tượng kế toán ở những mức độ khác nhau. Có tài khoản phản ánh đối tượng kế toán ở mức độ tổng hợp, có tài khoản phản ánh chi tiết đối tượng kế toán.

- Đặc trưng về mối quan hệ giữa tài khoản với báo cáo tài chính: Số liệu trên báo cáo tài chính luôn có nguồn gốc từ số liệu phản ánh trên tài khoản. Chẳng hạn, có những tài khoản chỉ quan hệ với bảng cân đối kế toán thông qua số dư cuối kỳ trên tài khoản, như các tài khoản phản ánh tài sản, các tài khoản phản ánh nguồn vốn. Hoặc có những tài khoản chỉ quan hệ với báo cáo kết quả kinh doanh, thể hiện qua số phát sinh trên tài khoản, như các tài khoản phản ánh doanh thu (thu nhập), các tài khoản phản ánh chi phí, tài khoản xác định kết quả kinh doanh.

Dựa vào những đặc trưng trên, tài khoản kế toán được phân loại như sau:

1. Phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế phản ánh trên tài khoản

Theo cách phân loại này, tài khoản được phân thành ba loại: tài khoản phản ánh tài sản, tài khoản phản ánh nguồn vốn và tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh.

Loại tài khoản phản ánh tài sản

Loại tài khoản này phản ánh giá trị của toàn bộ tài sản hiện có ở doanh nghiệp. Loại này thường tổ chức thành các nhóm sau:

- Nhóm tài khoản phản ánh tiền: tài khoản Tiền mặt, tài khoản Tiền gửi ngân hàng...
- Nhóm tài khoản phản ánh nợ phải thu: tài khoản Phải thu của khách hàng, tài khoản Phải thu khác, tài khoản Tạm ứng...
- Nhóm tài khoản phản ánh hàng tồn kho: tài khoản Nguyên liệu, vật liệu, tài khoản Hàng hóa, tài khoản Thành phẩm...
- Nhóm tài khoản phản ánh tài sản cố định: tài khoản Tài sản cố định hữu hình, tài khoản Tài sản cố định vô hình, tài khoản Hao mòn tài sản cố định...
- Nhóm tài khoản phản ánh các khoản đầu tư ra bên ngoài; tài khoản Chứng khoán kinh doanh, tài khoản Đầu tư vào công ty con, tài khoản Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết...

Mỗi nhóm tài khoản thường phản ánh các đối tượng kế toán có nội dung kinh tế gần tương đồng nhau, và số nhóm tài khoản tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động của từng doanh nghiệp, tổ chức.

Loại tài khoản phản ánh nguồn vốn

Qua loại tài khoản này ta biết được tài sản của doanh nghiệp được tài trợ từ những nguồn nào. Do tài sản của doanh nghiệp được tài trợ từ hai nguồn chủ yếu nên loại tài khoản này được chia thành hai nhóm:

- Nhóm tài khoản phản ánh nợ phải trả, gồm: TK Phải trả cho người bán, TK Phải trả người lao động, TK Vay và nợ thuê tài chính, TK Trái phiếu phát hành.

- Nhóm tài khoản phản ánh nguồn vốn chủ sở hữu, gồm: TK Vốn đầu tư của chủ sở hữu, TK Quỹ đầu tư phát triển, TK Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản, TK Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản...

Loại tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh

Qua loại tài khoản này, kế toán sẽ phản ánh được toàn bộ doanh thu, thu nhập và chi phí thuộc các hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động tài chính và hoạt động khác, từ đó xác định được kết quả hoạt động trong kỳ của doanh nghiệp. Loại tài khoản này được chia thành hai nhóm:

- Nhóm tài khoản phản ánh chi phí, bao gồm:

+ *Các tài khoản phản ánh chi phí hoạt động kinh doanh*, như: TK Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, TK Chi phí nhân công trực tiếp, TK Chi phí sản xuất chung, TK Chi phí bán hàng, TK Chi phí quản lý doanh nghiệp, TK Chi phí tài chính...

+ *Tài khoản phản ánh chi phí khác*, như: TK Chi phí khác.

- Nhóm tài khoản phản ánh doanh thu và thu nhập, bao gồm:

+ *Các tài khoản phản ánh doanh thu*, như: TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, TK Doanh

thu hoạt động tài chính, TK Chiết khấu thương mại, TK Hàng bán bị trả lại...

+ *Tài khoản phản ánh thu nhập khác* như: TK Thu nhập khác.

Việc phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế phản ánh trên tài khoản giúp cho việc nhận thức đúng đắn nội dung kinh tế của các đối tượng kế toán được phản ánh trong từng tài khoản và là căn cứ để mỗi doanh nghiệp lựa chọn tài khoản phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp mình.

2. Phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu

Cách phân loại này trước hết căn cứ vào công dụng để chia tài khoản thành những loại có công dụng giống nhau, sau đó dựa vào những đặc trưng như nhau về kết cấu để xếp tài khoản thành từng nhóm riêng biệt. Theo đó, tài khoản được chia thành ba loại:

Loại tài khoản cơ bản

Tài khoản cơ bản là tài khoản phản ánh trực tiếp tình hình biến động của tài sản và nguồn vốn chủ yếu ở đơn vị. Một đơn vị muốn hoạt động luôn luôn phải có những tài sản và nguồn vốn này. Việc thiết kế những tài khoản cơ bản sẽ cung cấp thông tin về tình hình phân bổ các tài sản và huy động vốn của một đơn vị. Loại tài khoản này chia thành ba nhóm:

- Nhóm tài khoản có số dư Nợ: gồm các tài khoản phản ánh tình hình tài sản mà số liệu phản ánh trên các tài khoản này có thể đối chiếu với số liệu kiểm kê tài sản

trong kỳ, phục vụ yêu cầu quản lý chặt chẽ tài sản của đơn vị. Kết cấu các tài khoản nhóm này như sau:

Nhóm Tài khoản có số dư Nợ

Nợ	Có
SDĐK: Giá trị tài sản đầu kỳ Số phát sinh tăng: Giá trị tài sản tăng trong kỳ SDCK: Giá trị tài sản cuối kỳ	Số phát sinh giảm: Giá trị tài sản giảm trong kỳ

Thuộc nhóm này có các tài khoản như: TK Tiền mặt, TK Tiền gửi ngân hàng, TK Nguyên liệu, vật liệu, TK Hàng hóa, TK Tài sản cố định hữu hình...

- Nhóm tài khoản có số dư Có: gồm các tài khoản phản ánh nguồn vốn chủ yếu trong hoạt động kinh doanh của đơn vị, gồm: nguồn vốn chủ sở hữu và nợ vay từ các tổ chức tài chính, như: TK Vốn đầu tư của chủ sở hữu, TK Quỹ đầu tư phát triển, TK Vay và nợ thuê tài chính...

Kết cấu các tài khoản thuộc nhóm này:

Nhóm Tài khoản có số dư Có

Nợ	Có
Số phát sinh giảm: Nguồn vốn giảm trong kỳ	SDĐK: Nguồn vốn hiện có đầu kỳ Số phát sinh tăng: Nguồn vốn tăng trong kỳ SDCK: Nguồn vốn hiện có cuối kỳ

- Nhóm tài khoản có số dư Nợ - Có: gồm các tài khoản phản ánh các quan hệ thanh toán mà số dư của nó có thời điểm ở bên Nợ, có thời điểm ở bên Có do

những đặc điểm phát sinh trong công tác thanh toán. Thuộc nhóm này gồm có:

+ Các tài khoản phản ánh các khoản phải thu: Các tài khoản này thường có số dư Nợ, nhưng trong một số trường hợp đặc biệt có thể có số dư Có, như: TK Phải thu khách hàng, TK Phải thu khác... Chẳng hạn khi bán hàng, người bán thường cho phép khách hàng thanh toán sau khi nhận hàng, làm phát sinh nợ phải thu ở đơn vị bán hàng. Tuy nhiên, nếu khách hàng đó ứng trước tiền để nhận hàng theo những điều khoản cam kết trong hợp đồng, sẽ hình thành khoản phải trả của đơn vị bán đối với khách hàng. TK Phải thu khách hàng phản ánh các quan hệ kinh tế giữa một đơn vị với người mua, vì thế có thể có số dư Có khi số tiền ứng trước lớn hơn số phải thu.

Để minh họa kết cấu các tài khoản thuộc nhóm này, có thể xem xét kết cấu của TK Phải thu khách hàng như sau:

TK Phải thu khách hàng

Nợ	Có
SDĐK: Số tiền còn phải thu khách hàng vào đầu kỳ	SDĐK: Số tiền khách hàng ứng trước còn ở đầu kỳ
SPS: - Số phải thu khách hàng tăng trong kỳ	SPS: - Số đã thu khách hàng trong kỳ
- Trị giá hàng hóa... đã giao cho khách hàng từ số tiền đặt trước	- Tiền đặt trước của khách hàng trong kỳ
SDCK: Số tiền còn phải thu khách hàng cuối kỳ	SDCK: Số tiền khách hàng ứng trước còn ở cuối kỳ

+ Các tài khoản phản ánh các khoản phải trả: Các tài khoản này thường có số dư Có, nhưng trong một số trường hợp đặc biệt có thể có số dư Nợ như: TK Phải trả cho người bán, TK Phải trả, phải nộp khác... Chẳng hạn một đơn vị khi mua hàng thường được người bán chấp nhận thanh toán sau, hình thành nên khoản nợ phải trả người bán. Đó là nguồn vốn tín dụng thương mại để tài trợ cho hoạt động kinh doanh. Tuy nhiên, cũng có trường hợp đơn vị mua hàng phải ứng tiền trước cho người bán trước khi nhận hàng, hình thành nên quyền phải thu của đơn vị đối với người bán về số hàng hóa, dịch vụ sẽ được cung cấp. TK Phải trả cho người bán phản ánh các quan hệ kinh tế giữa đơn vị với người bán, trong trường hợp này có thể có số dư Nợ. Có thể minh họa kết cấu TK Phải trả cho người bán trong nhóm tài khoản này như sau:

TK Phải trả cho người bán

Nợ	Có
SDĐK: Số tiền ứng trước cho người bán còn ở đầu kỳ	SDĐK: Số tiền phải trả người bán còn ở đầu kỳ
SPS: - Số đã trả cho người bán trong kỳ	SPS: - Số phải trả cho người bán tăng trong kỳ
- Số tiền ứng trước cho người bán trong kỳ	- Giá trị hàng hóa đã nhận từ số tiền ứng trước
SDCK: Số tiền ứng trước người bán còn ở cuối kỳ	SDCK: Số phải trả người bán còn ở cuối kỳ

Loại tài khoản điều chỉnh

Đối tượng kế toán phản ánh trên các tài khoản cơ

bản thường chỉ đáp ứng yêu cầu chung nhất về thông tin cho quản lý. Do đặc điểm của các đối tượng kế toán và yêu cầu về thông tin cho quản lý mà có một số trường hợp đặc biệt, các đối tượng kế toán trên cần được bổ sung thông tin cần thiết, ngoài những thông tin về đối tượng kế toán đã phản ánh trên tài khoản cơ bản. Chẳng hạn: tài sản cố định có đặc điểm là tham gia vào nhiều kỳ kinh doanh nhưng vẫn giữ nguyên hình thái vật chất ban đầu nên trong quản lý, tài sản cố định thường được theo dõi theo giá gốc, còn gọi là nguyên giá. Tuy nhiên, do giá trị của tài sản cố định bị hao mòn dần trong quá trình sử dụng nên cần thiết phải thông tin thêm về hiện trạng của tài sản cố định - đó là giá trị còn lại của nó. Thông tin bổ sung này thường được điều chỉnh từ thông tin gốc đã phản ánh trên tài khoản cơ bản. Nhu cầu này hình thành nên những tài khoản điều chỉnh. *Công dụng của loại tài khoản này là giúp cho việc tính lại số liệu ghi chép ở tài khoản mà nó điều chỉnh để xác định chỉ tiêu xác thực về đối tượng kế toán ở thời điểm tính toán theo yêu cầu quản lý.* Loại tài khoản này được chia thành các nhóm:

- *Nhóm tài khoản điều chỉnh tăng*: gồm các tài khoản mà số liệu phản ánh trên nó được dùng điều chỉnh bổ sung tăng cho số liệu phản ánh trên tài khoản cần điều chỉnh để cung cấp số liệu thực về tài sản, về nguồn vốn. Về kết cấu, tài khoản điều chỉnh tăng bao giờ cũng có cùng kết cấu với các tài khoản mà nó điều chỉnh.

- *Nhóm tài khoản điều chỉnh giảm*: gồm các tài khoản có công dụng điều chỉnh giảm số liệu phản ánh

trên tài khoản cần điều chỉnh để cung cấp số liệu thực về tài sản, nguồn vốn. Về kết cấu, các tài khoản điều chỉnh giảm bao giờ cũng có kết cấu ngược với kết cấu của tài khoản mà nó điều chỉnh. Thuộc nhóm này có:

+ TK Hao mòn tài sản cố định (chi tiết TK Hao mòn tài sản cố định hữu hình, TK Hao mòn tài sản cố định vô hình,...): là tài khoản điều chỉnh giảm cho TK Tài sản cố định hữu hình, TK Tài sản cố định vô hình... Với TK Tài sản cố định hữu hình có kết cấu:

Tài khoản tài sản cố định

Nợ	Có
SDĐK: Nguyên giá tài sản cố định hữu hình đầu kỳ SPS: Nguyên giá tài sản cố định hữu hình tăng trong kỳ SDCK: Nguyên giá tài sản cố định hữu hình cuối kỳ	SPS: Nguyên giá tài sản cố định hữu hình giảm trong kỳ

TK Hao mòn tài sản cố định hữu hình có kết cấu ngược lại với TK tài sản cố định hữu hình như sau:

TK Hao mòn tài sản cố định hữu hình

Nợ	Có
SPS: Giá trị hao mòn tài sản cố định hữu hình giảm trong kỳ	SDĐK: Giá trị hao mòn tài sản cố định hữu hình đầu kỳ SPS: Giá trị hao mòn tài sản cố định hữu hình tăng trong kỳ SDCK: Giá trị hao mòn tài sản cố định hữu hình cuối kỳ

Thông qua số liệu ghi chép trên hai tài khoản này ta có thể tính được giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình.

Giá trị còn lại tài sản cố định hữu hình	=	Nguyên giá tài sản cố định hữu hình	-	Giá trị hao mòn tài sản cố định hữu hình

+ Các tài khoản dự phòng như: TK Dự phòng phải thu khó đòi, TK Dự phòng giảm giá hàng tồn kho... là các tài khoản điều chỉnh giảm cho các tài khoản phản ánh các đối tượng cần được lập dự phòng. Trong nền kinh tế kế hoạch hóa, giá cả hàng hóa ít biến động vì được điều tiết theo kế hoạch bởi nhà nước nên khái niệm về dự phòng giảm giá của tài sản không được vận dụng trong công tác kế toán. Ngược lại, giá cả hàng hóa trong nền kinh tế thị trường thường xuyên biến động. Những rủi ro về giảm giá của tài sản cùng với yêu cầu của nguyên tắc thận trọng đã đòi hỏi kế toán phải lập dự phòng giảm giá tài sản. Các TK Dự phòng giảm giá sẽ giúp xác định thông tin trung thực hơn về giá trị tài sản ở một thời điểm nào đó ngoài thông tin về giá gốc trên các tài khoản phản ánh tài sản. Có thể minh họa trường hợp của các tài khoản hàng tồn kho:

Các TK phản ánh hàng tồn kho

Nợ	Có
SDĐK: Giá trị hàng tồn kho đầu kỳ SPS: Giá trị hàng tồn kho tăng trong kỳ SDCK: Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ	SPS: Giá trị hàng tồn kho giảm trong kỳ

TK Dự phòng giảm giá hàng tồn kho là tài khoản điều chỉnh giảm cho các tài khoản phản ánh hàng tồn kho, có kết cấu ngược lại như sau:

TK Dự phòng giảm giá hàng tồn kho

Nợ	Có
SPS: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho hoàn nhập	SDĐK: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho đầu kỳ SPS: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập SDCK: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho cuối kỳ

Thông qua số liệu ghi chép trên các tài khoản này, ta điều chỉnh tính được giá trị thị trường hiện tại của hàng tồn kho khi giá trị thị trường hiện tại thấp hơn giá trị ghi sổ của hàng tồn kho như sau:

Giá thị trường của hàng tồn kho cuối kỳ = Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho cuối kỳ - Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho cuối kỳ

- Ngoài hai nhóm tài khoản điều chỉnh trên còn có nhóm tài khoản điều chỉnh tăng, giảm để xác định số liệu thực về tài sản, nguồn vốn trong trường hợp số phản ánh trên tài khoản nhỏ hơn, hoặc trường hợp số phản ánh trên tài khoản lớn hơn số thực về tài sản, nguồn vốn. Thuộc nhóm này có TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản, TK Chênh lệch tỷ giá hối đoái. Kết cấu của các tài khoản nhóm này là kết hợp kết cấu của hai nhóm tài khoản điều chỉnh tăng và tài khoản điều chỉnh giảm.

Loại tài khoản nghiệp vụ

Hai loại tài khoản nêu trên chưa thực hiện được xử lý thông tin liên quan đến các đối tượng kế toán là quá trình kinh doanh, đó là quá trình phát sinh chi phí, doanh thu (thu nhập) và hình thành nên lợi nhuận của doanh nghiệp. Các đối tượng này phát sinh thường xuyên, có yêu cầu xử lý thông tin rất đa dạng do đặc thù hoạt động của mỗi doanh nghiệp và do cả nhu cầu thông tin của quản lý. Điều này đã đặt ra yêu cầu phải thiết kế những tài khoản có *công dụng tập hợp các số liệu cần thiết liên quan đến quá trình kinh doanh, sau đó sử dụng các giải pháp có tính chất nghiệp vụ kỹ thuật để xử lý số liệu theo các yêu cầu của quản lý.* Những tài khoản đó được gọi là tài khoản nghiệp vụ. Căn cứ vào công dụng cụ thể và kết cấu, loại tài khoản này được chia thành các nhóm sau:

- **Nhóm tài khoản phân phối chi phí**: dùng để tập hợp chi phí rồi kết chuyển, phân bổ cho các đối tượng sử dụng có liên quan theo những mục đích riêng. Nhóm tài khoản này được chia thành:

Các tài khoản tập hợp phân phối: Quá trình kinh doanh ở mỗi đơn vị phát sinh nhiều loại chi phí, có tính chất và mục đích khác nhau; hoặc có tính chất như nhau nhưng phát sinh thường xuyên, liên tục nên cần có những tài *khoản tập hợp chi phí theo một đặc trưng nào đó* rồi *kết chuyển* hay *phân bổ* cho các đối tượng sử dụng có liên quan. Ở Việt Nam, những tài khoản thuộc nhóm này được thiết kế theo công dụng kinh tế của chi phí. Chẳng hạn,

tùy thuộc vào công dụng của chi phí trong giai đoạn sản xuất mà chi phí được tập hợp theo các tài khoản, như: TK Chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp, TK Chi phí nhân công trực tiếp, TK Chi phí sản xuất chung. Chi phí phục vụ cho hoạt động bán hàng được tập hợp qua TK Chi phí bán hàng. Chi phí liên quan đến hoạt động quản lý toàn doanh nghiệp được tập hợp vào TK Chi phí quản lý doanh nghiệp... Bằng cách theo dõi riêng các chi phí có cùng công dụng, số liệu từ những tài khoản này không chỉ đáp ứng những nhu cầu riêng của quản lý mà còn phục vụ quá trình xử lý thông tin trong quy trình kế toán ở đơn vị được thuận lợi hơn. Kết cấu chung của các TK thuộc nhóm này như sau:

Các tài khoản tập hợp phân phối

Nợ	Có
Tập hợp các chi phí phát sinh trong kỳ	Kết chuyển chi phí cho các đối tượng

Các chi phí phát sinh tập hợp được, cuối kỳ kết chuyển hoặc phân bổ hết nên các tài khoản này không có số dư cuối kỳ.

Các tài khoản phân phối theo dự toán: Thuộc nhóm tài khoản này có TK Chi phí trả trước và TK Chi phí phải trả.

+ *Tài khoản Chi phí trả trước*: dùng để phản ánh những chi phí thực tế đã phát sinh nhưng liên quan đến lợi ích kinh tế trong nhiều kỳ kinh doanh, do vậy cần có kế hoạch phân bổ phù hợp cho các kỳ để bảo đảm nguyên tắc phù hợp. Chẳng hạn: công cụ, dụng cụ có

thời gian sử dụng dài nên khi xuất dùng cần phải phân bổ cho nhiều kỳ kinh doanh; tiền trả trước về thuê nhà xưởng, văn phòng làm việc cũng cần được phân bổ theo thời gian thuê... Kết cấu tài khoản này như sau:

TK Chi phí trả trước

Nợ	Có
SDĐK: Chi phí trả trước còn đầu kỳ Số phát sinh: Tập hợp toàn bộ chi phí trả trước thực tế phát sinh trong kỳ SDCK: Chi phí trả trước còn cuối kỳ	Số phát sinh: Phân bổ chi phí trả trước theo kế hoạch trong kỳ

+ *Tài khoản Chi phí phải trả*: TK này dùng để phản ánh những khoản chi phí dự kiến sẽ phát sinh, liên quan đến nhiều kỳ kinh doanh và được tính trước vào các đối tượng trong các kỳ có liên quan theo kế hoạch, như: tiền lương phải trả cho công nhân trong thời gian ngừng sản xuất theo kế hoạch, chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định theo kế hoạch cần trích trước... Qua đó hình thành nguồn tạm thời chờ kết chuyển giảm khi chi phí thực tế phát sinh. Kết cấu TK này như sau:

TK Chi phí phải trả

Nợ	Có
Số phát sinh: Chi phí phải trả thực tế phát sinh trong kỳ	SDĐK: Chi phí phải trả còn đầu kỳ Số phát sinh: Các khoản chi phí phải trả trích trước theo kế hoạch vào các đối tượng trong kỳ SDCK: Chi phí phải trả còn cuối kỳ

- **Nhóm tài khoản tính giá thành:** là tập hợp chi phí để tính giá thành của một tài sản nào đó, như: thành phẩm trong doanh nghiệp sản xuất hay công trình, dự án... trong hoạt động đầu tư tài sản cố định ở doanh nghiệp. Điển hình của những tài khoản thuộc nhóm này trong kế toán Việt Nam như TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang, TK Giá thành sản xuất, TK Xây dựng cơ bản dở dang. Có thể minh họa kết cấu TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang, dùng để tính giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp sản xuất như sau:

TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

Nợ	Có
SDĐK: Chí phí sản xuất dở dang đầu kỳ Số phát sinh: Tổng hợp chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ SDCK: Chí phí sản xuất dở dang cuối kỳ	Số phát sinh: Giá thành của sản phẩm, dịch vụ hoàn thành

- Nhóm tài khoản theo dõi và kết chuyển doanh thu, thu nhập. Tương tự như chi phí, doanh thu của đơn vị phát sinh thường xuyên. Mặc dù về bản chất, doanh thu (thu nhập) làm tăng vốn chủ sở hữu, nhưng việc hình thành riêng những tài khoản thuộc nhóm này vừa có tác dụng thông tin về tình hình bán hàng, cung cấp dịch vụ của đơn vị, vừa có tác dụng tổng hợp dữ liệu để xác định lợi nhuận vào cuối kỳ kế toán. Thuộc nhóm này gồm những tài khoản: TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, TK Doanh thu hoạt động tài chính,

TK Thu nhập khác... Kết cấu chung của nhóm tài khoản này như sau:

Nhóm TK Doanh thu, thu nhập

Nợ	Có
Các khoản giảm trừ doanh thu, thu nhập Kết chuyển doanh thu, thu nhập thuần	Doanh thu bán hàng, doanh thu hoạt động tài chính, thu nhập khác

Doanh thu (thu nhập) tập hợp được, cuối kỳ được kết chuyển để xác định lợi nhuận nên nhóm tài khoản này cũng không có số dư cuối kỳ.

Thuộc nhóm này còn có các tài khoản theo dõi và kết chuyển các khoản giảm trừ doanh thu, như TK Giảm giá hàng bán, TK Chiết khấu thương mại, TK Hàng bán bị trả lại. Những khoản này phát sinh làm giảm doanh thu của đơn vị, do vậy kết cấu của các tài khoản này ngược với kết cấu của tài khoản phản ánh doanh thu (thu nhập).

- Nhóm tài khoản so sánh: dùng để tập hợp hai đại lượng khác nhau về một hoạt động, qua đó so sánh hai đại lượng được tập hợp ở hai bên Nợ và Có của tài khoản để xác định kết quả của hoạt động đó. Chẳng hạn: tập hợp doanh thu và chi phí của hoạt động kinh doanh vào hai bên Nợ - Có của TK Xác định kết quả kinh doanh để so sánh xác định kết quả kinh doanh trong kỳ. Điển hình của tài khoản thuộc nhóm này hiện nay trong hệ

thống kế toán Việt Nam có Tài khoản Xác định kết quả kinh doanh. Tài khoản này có kết cấu như sau:

TK Xác định kết quả kinh doanh

Nợ	Có
Kết chuyển chi phí dùng để xác định kết quả kinh doanh	Kết chuyển doanh thu, thu nhập thuần
Kết chuyển lãi (nếu tổng doanh thu, thu nhập thuần lớn hơn tổng chi phí)	Kết chuyển lỗ (nếu tổng chi phí lớn hơn tổng doanh thu, thu nhập thuần)

Với công dụng trên, tài khoản so sánh không có số dư vào cuối kỳ.

Tóm lại, phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu giúp cho việc nhận biết công dụng và kết cấu của từng tài khoản, tạo điều kiện cho việc sử dụng và ghi chép vào tài khoản cũng như việc sử dụng thông tin trên tài khoản được đúng đắn.

3. Phân loại tài khoản theo mức độ phản ánh đối tượng kế toán trên tài khoản

Theo cách phân loại này, tài khoản được chia thành hai loại: tài khoản tổng hợp (hay tài khoản cấp 1) và tài khoản chi tiết (hay còn gọi là tài khoản phân tích hoặc tài khoản cấp 2, 3...).

Phân loại tài khoản theo mức độ phản ánh đối tượng kế toán trên tài khoản giúp cho việc tổ chức các tài khoản chi tiết được phù hợp, đáp ứng đầy đủ yêu cầu về thông tin cho quản lý.

4. Phân loại tài khoản theo mối quan hệ với báo cáo tài chính

Theo cách phân loại này, tài khoản được chia thành các loại sau:

- Loại tài khoản sử dụng lập Bảng cân đối kế toán: gồm hai nhóm là tài khoản trong bảng và tài khoản ngoài bảng.

+ Nhóm tài khoản trong bảng gồm các tài khoản phản ánh giá trị tài sản và nguồn vốn của doanh nghiệp; có số dư cuối kỳ bên Nợ hoặc bên Có, được sử dụng để lập Bảng cân đối kế toán. Những tài khoản của nhóm này là những tài khoản chính yếu trong việc lập Bảng cân đối kế toán. Khi lập Bảng cân đối kế toán, số dư cuối kỳ của những tài khoản này thể hiện trên bảng nên những tài khoản này được gọi là những tài khoản trong Bảng cân đối kế toán. Ghi chép vào những tài khoản này phải thực hiện ghi kép như đã trình bày ở Chương IV.

+ Nhóm tài khoản ngoài bảng: là các tài khoản phản ánh các đối tượng kế toán không thuộc sở hữu hoặc quản lý sử dụng lâu dài của doanh nghiệp, hoặc phản ánh bổ sung các chỉ tiêu trên Bảng cân đối kế toán. Số liệu từ các tài khoản này được sử dụng để tính các chỉ tiêu ở phần ngoài Bảng cân đối kế toán (còn gọi là những tài khoản ngoài Bảng cân đối kế toán). Ghi chép vào các tài khoản này chỉ thực hiện ghi đơn (không thể hiện quan hệ đối ứng) và số dư chỉ thể hiện bên Nợ. Thuộc nhóm tài khoản này có TK Tài sản thuê ngoài,

TK Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công, TK Ngoại tệ các loại... Chế độ kế toán theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC không tổ chức các TK ngoài bảng.

- Loại tài khoản sử dụng lập báo cáo kết quả kinh doanh: gồm các tài khoản không có số dư, phản ánh quá trình và kết quả kinh doanh. Ghi chép vào những tài khoản này cũng thực hiện ghi kép như đã trình bày ở Chương IV. Số phát sinh trong kỳ từ các tài khoản này được sử dụng để tính toán các chỉ tiêu lập báo cáo kết quả kinh doanh như: TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, TK Giá vốn hàng bán, TK Chi phí bán hàng, TK Doanh thu hoạt động tài chính, TK Chi phí tài chính, TK Xác định kết quả kinh doanh...

III. HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP HIỆN HÀNH

1. Tổng quan về Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành

Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp được quy định trong Chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành, được ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 20-12-2014 của Bộ Tài chính. Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất hiện nay bao gồm 76 tài khoản được sắp xếp theo nội dung kinh tế với các loại sau:

Loại Tài khoản tài sản

Loại Tài khoản nợ phải trả

Loại Tài khoản vốn chủ sở hữu

Loại Tài khoản doanh thu

Loại Tài khoản chi phí sản xuất, kinh doanh

Loại Tài khoản thu nhập khác

Loại Tài khoản chi phí khác

Loại Tài khoản xác định kết quả.

- Về tên gọi tài khoản: mỗi tài khoản có một tên gọi phản ánh khái quát đối tượng kế toán mà tài khoản đó phản ánh.

- Về số hiệu tài khoản: với hệ thống tài khoản kế toán hiện hành, mỗi ***tài khoản cấp 1*** được ký hiệu bằng 3 chữ số:

+ Chữ số thứ nhất phản ánh loại tài khoản. Chẳng hạn, các tài khoản phản ánh tài sản bắt đầu bằng số 1 và 2. Tài khoản phản ánh nợ phải trả bắt đầu bằng số 3.

+ Chữ số thứ hai phản ánh nhóm tài khoản trong loại.

+ Chữ số thứ ba phản ánh thứ tự tài khoản trong nhóm.

Ví dụ: Các tài khoản phải ánh hàng tồn kho (TK15X) được tổ chức số hiệu như sau:

Chữ số thứ nhất (Số 1) phản ánh loại tài khoản tài sản.

Chữ số thứ hai (Số 5) phản ánh nhóm hàng tồn kho.

Chữ số thứ ba (từ TK 151 đến TK 158) phản ánh từng thứ tồn kho phổ biến trong nhóm, như hàng mua đi đường, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ...

Tài khoản cấp 2: gồm 4 chữ số, 3 chữ số đầu là ký hiệu của tài khoản cấp 1 và chữ số thứ 4 phản ánh thứ tự tài khoản cấp 2 trong tài khoản cấp 1.

Ví dụ: Tài khoản 156 - Hàng hóa là TK cấp 1, được chi tiết thành 3 tài khoản cấp 2:

+ TK 1561 - Giá mua hàng hóa

+ TK 1562 - Chi phí thu mua hàng hóa

+ TK 1563 - Hàng hóa bất động sản.

Con số thứ tự trong các tài khoản trên phản ánh các chi tiết của tài khoản cấp 1.

2. Danh mục tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành

(Ban hành kèm theo Thông tư số 200 ngày 22-12-2014 của Bộ Tài chính).

TT	SỐ HIỆU TÀI KHOẢN		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
			LOẠI TÀI KHOẢN TÀI SẢN
01	**111**		**Tiền mặt**
		1111	Tiền Việt Nam
		1112	Ngoại tệ
		1113	Vàng tiền tệ
02	**112**		**Tiền gửi Ngân hàng**
		1121	Tiền Việt Nam
		1122	Ngoại tệ
		1123	Vàng tiền tệ
03	**113**		**Tiền đang chuyển**
		1131	Tiền Việt Nam
		1132	Ngoại tệ
04	**121**		**Chứng khoán kinh doanh**
		1211	Cổ phiếu
		1212	Trái phiếu
		1218	Chứng khoán và công cụ tài chính khác
05	**128**		**Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn**
		1281	Tiền gửi có kỳ hạn
		1282	Trái phiếu
		1283	Cho vay
		1288	Các khoản đầu tư khác nắm giữ đến ngày đáo hạn
06	**131**		**Phải thu của khách hàng**
07	**133**		**Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ**

TT	SỐ HIỆU TÀI KHOẢN		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
		1331	Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ của hàng hoá, dịch vụ
		1332	Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ của tài sản cố định
08	**136**		**Phải thu nội bộ**
		1361	Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc
		1362	Phải thu nội bộ về chênh lệch tỷ giá
		1363	Phải thu nội bộ về chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hóa
		1368	Phải thu nội bộ khác
09	**138**		**Phải thu khác**
		1381	Tài sản thiếu chờ xử lý
		1385	Phải thu về cổ phần hóa
		1388	Phải thu khác
10	**141**		**Tạm ứng**
11	**151**		**Hàng mua đang đi đường**
12	**152**		**Nguyên liệu, vật liệu**
13	**153**		**Công cụ, dụng cụ**
		1531	Công cụ, dụng cụ
		1532	Bao bì luân chuyển
		1533	Đồ dùng cho thuê
		1534	Thiết bị, phụ tùng thay thế
14	**154**		**Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang**
15	**155**		**Thành phẩm**
		1551	Thành phẩm nhập kho
		1557	Thành phẩm bất động sản
16	**156**		**Hàng hoá**
		1561	Giá mua hàng hóa
		1562	Chi phí thu mua hàng hóa
		1567	Hàng hóa bất động sản
17	**157**		**Hàng gửi đi bán**
18	**158**		**Hàng hóa kho bảo thuế**
19	**161**		**Chi sự nghiệp**
		1611	Chi sự nghiệp năm trước
		1612	Chi sự nghiệp năm nay

TT	SỐ HIỆU TÀI KHOẢN		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
20	**171**		**Giao dịch mua bán lại trái phiếu chính phủ**
	211		**Tài sản cố định hữu hình**
		2111	Nhà cửa, vật kiến trúc
		2112	Máy móc, thiết bị
		2113	Phương tiện vận tải, truyền dẫn
		2114	Thiết bị, dụng cụ quản lý
		2115	Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm
		2118	Tài sản cố định khác
21	**212**		**Tài sản cố định thuê tài chính**
		2121	Tài sản cố định hữu hình thuê tài chính
		2122	Tài sản cố định vô hình thuê tài chính
23	**213**		**Tài sản cố định vô hình**
		2131	Quyền sử dụng đất
		2132	Quyền phát hành
		2133	Bản quyền, bằng sáng chế
		2134	Nhãn hiệu, tên thương mại
		2135	Chương trình phần mềm
		2136	Giấy phép và giấy phép nhượng quyền
		2138	Tài sản cố định vô hình khác
24	**214**		**Hao mòn tài sản cố định**
		2141	Hao mòn tài sản cố định hữu hình
		2142	Hao mòn tài sản cố định thuê tài chính
		2143	Hao mòn tài sản cố định vô hình
		2147	Hao mòn bất động sản đầu tư
25	**217**		**Bất động sản đầu tư**
26	**221**		**Đầu tư vào công ty con**
27	**222**		**Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết**
28	**228**		**Đầu tư khác**
		2281	Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác
		2288	Đầu tư khác
29	**229**		**Dự phòng tổn thất tài sản**
		2291	Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh
		2292	Dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác

TT	SỐ HIỆU TÀI KHOẢN		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
		2293	Dự phòng phải thu khó đòi
		2294	Dự phòng giảm giá hàng tồn kho
30	**241**		**Xây dựng cơ bản dở dang**
		2411	Mua sắm tài sản cố định
		2412	Xây dựng cơ bản
		2413	Sửa chữa lớn tài sản cố định
31	**242**		**Chi phí trả trước**
32	**243**		**Tài sản thuế thu nhập hoãn lại**
33	**244**		**Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược**
			LOẠI TÀI KHOẢN NỢ PHẢI TRẢ
34	**331**		**Phải trả cho người bán**
35	**333**		**Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước**
		3331	Thuế giá trị gia tăng phải nộp
		33311	*Thuế giá trị gia tăng đầu ra*
		33312	*Thuế giá trị gia tăng hàng nhập khẩu*
		3332	Thuế tiêu thụ đặc biệt
		3333	Thuế xuất, nhập khẩu
		3334	Thuế thu nhập doanh nghiệp
		3335	Thuế thu nhập cá nhân
		3336	Thuế tài nguyên
		3337	Thuế nhà đất, tiền thuê đất
		3338	Thuế bảo vệ môi trường và các loại thuế khác
		33381	Thuế bảo vệ môi trường
		33382	Các loại thuế khác
		3339	Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác
36	**334**		**Phải trả người lao động**
		3341	Phải trả công nhân viên
		3348	Phải trả người lao động khác
37	**335**		**Chi phí phải trả**
38	**336**		**Phải trả nội bộ**
		3361	Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh
		3362	Phải trả nội bộ về chênh lệch tỷ giá
		3363	Phải trả nội bộ về chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hoá

TT	SỐ HIỆU TÀI KHOẢN		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
		3368	Phải trả nội bộ khác
39	**337**		**Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng**
40	**338**		**Phải trả, phải nộp khác**
		3381	Tài sản thừa chờ giải quyết
		3382	Kinh phí công đoàn
		3383	Bảo hiểm xã hội
		3384	Bảo hiểm y tế
		3385	Phải trả về cổ phần hoá
		3386	Bảo hiểm thất nghiệp
		3387	Doanh thu chưa thực hiện
		3388	Phải trả, phải nộp khác
41	**341**		**Vay và nợ thuê tài chính**
		3411	Các khoản đi vay
		3412	Nợ thuê tài chính
42	**343**		**Trái phiếu phát hành**
		3431	Trái phiếu thường
		34311	*Mệnh giá*
		34312	*Chiết khấu trái phiếu*
		34313	*Phụ trội trái phiếu*
		3432	Trái phiếu chuyển đổi
43	**344**		**Nhận ký quỹ, ký cược**
44	**347**		**Thuế thu nhập hoãn lại phải trả**
45	**352**		**Dự phòng phải trả**
		3521	Dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hóa
		3522	Dự phòng bảo hành công trình xây dựng
		3523	Dự phòng tái cơ cấu doanh nghiệp
		3524	Dự phòng phải trả khác
	353		**Quỹ khen thưởng phúc lợi**
		3531	Quỹ khen thưởng
		3532	Quỹ phúc lợi
		3533	Quỹ phúc lợi đã hình thành tài sản cố định
		3534	Quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty
47	**356**		**Quỹ phát triển khoa học và công nghệ**
		3561	Quỹ phát triển khoa học và công nghệ

TT	SỐ HIỆU TÀI KHOẢN		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
		3562	Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành tài sản cố định
	357		**Quỹ bình ổn giá**
			LOẠI TÀI KHOẢN VỐN CHỦ SỞ HỮU
49	**411**		**Vốn đầu tư của chủ sở hữu**
		4111	Vốn góp của chủ sở hữu
		41111	*Cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết*
		41112	*Cổ phiếu ưu đãi*
		4112	Thặng dư vốn cổ phần
		4113	Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu
		4118	Vốn khác
50	**412**		**Chênh lệch đánh giá lại tài sản**
51	**413**		**Chênh lệch tỷ giá hối đoái**
		4131	Chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ
		4132	Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn trước hoạt động
52	**414**		**Quỹ đầu tư phát triển**
53	**417**		**Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp**
54	**418**		**Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu**
55	**419**		**Cổ phiếu quỹ**
56	**421**		**Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối**
		4211	Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm trước
		4212	Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm nay
57	**441**		**Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản**
58	**461**		**Nguồn kinh phí sự nghiệp**
		4611	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước
		4612	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay
59	**466**		**Nguồn kinh phí đã hình thành tài sản cố định**
			LOẠI TÀI KHOẢN DOANH THU
60	**511**		**Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ**
		5111	Doanh thu bán hàng hóa
		5112	Doanh thu bán các thành phẩm
		5113	Doanh thu cung cấp dịch vụ

TT	SỐ HIỆU TÀI KHOẢN		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
		5114	Doanh thu trợ cấp, trợ giá
		5117	Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư
		5118	Doanh thu khác
61	**515**		**Doanh thu hoạt động tài chính**
62	**521**		**Các khoản giảm trừ doanh thu**
		5211	Chiết khấu thương mại
		5212	Giảm giá hàng bán
		5213	Hàng bán bị trả lại
			LOẠI TÀI KHOẢN CHI PHÍ SẢN XUẤT, KINH DOANH
63	**611**		**Mua hàng**
		6111	Mua nguyên liệu, vật liệu
		6112	Mua hàng hóa
64	**621**		**Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp**
65	**622**		**Chi phí nhân công trực tiếp**
66	**623**		**Chi phí sử dụng máy thi công**
		6231	Chi phí nhân công
		6232	Chi phí nguyên, vật liệu
		6233	Chi phí dụng cụ sản xuất
		6234	Chi phí khấu hao máy thi công
		6237	Chi phí dịch vụ mua ngoài
		6238	Chi phí bằng tiền khác
67	**627**		**Chi phí sản xuất chung**
		6271	Chi phí nhân viên phân xưởng
		6272	Chi phí nguyên, vật liệu
		6273	Chi phí dụng cụ sản xuất
		6274	Chi phí khấu hao tài sản cố định
		6277	Chi phí dịch vụ mua ngoài
		6278	Chi phí bằng tiền khác
68	**631**		**Giá thành sản xuất**

TT	SỐ HIỆU TÀI KHOẢN		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
69	**632**		**Giá vốn hàng bán**
70	**635**		**Chi phí tài chính**
71	**641**		**Chi phí bán hàng**
		6411	Chi phí nhân viên
		6412	Chi phí nguyên liệu, vật liệu, bao bì
		6413	Chi phí dụng cụ, đồ dùng
		6414	Chi phí khấu hao tài sản cố định
		6415	Chi phí bảo hành
		6417	Chi phí dịch vụ mua ngoài
		6418	Chi phí bằng tiền khác
72	**642**		**Chi phí quản lý doanh nghiệp**
		6421	Chi phí nhân viên quản lý
		6422	Chi phí vật liệu quản lý
		6423	Chi phí đồ dùng văn phòng
		6424	Chi phí khấu hao tài sản cố định
		6425	Thuế, phí và lệ phí
		6426	Chi phí dự phòng
		6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài
		6428	Chi phí bằng tiền khác
			LOẠI TÀI KHOẢN THU NHẬP KHÁC
73	**711**		**Thu nhập khác**
			LOẠI TÀI KHOẢN CHI PHÍ KHÁC
74	**811**		**Chi phí khác**
75	**821**		**Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp**
		8211	Chi phí thuế TNDN hiện hành
		8212	Chi phí thuế TNDN hoãn lại
			TÀI KHOẢN XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH
76	**911**		**Xác định kết quả kinh doanh**

CÂU HỎI ÔN TẬP

1. Hệ thống tài khoản kế toán là gì? Trình bày cơ sở để xây dựng hệ thống tài khoản kế toán?

2. Theo nội dung kinh tế, tài khoản kế toán được chia thành những loại nào? Cho ví dụ của từng loại tài khoản.

3. Công dụng và kết cấu của tài khoản là gì? Theo công dụng và kết cấu, tài khoản được chia thành những loại nào? Cho ví dụ minh họa.

4. Trình bày kết cấu của từng nhóm tài khoản thuộc loại tài khoản cơ bản?

5. Trình bày công dụng và kết cấu của tài khoản điều chỉnh?

6. Dựa vào đặc điểm sự vận động tài sản đã nghiên cứu ở Chương II, hãy phân tích các cơ sở hình thành nên loại tài khoản nghiệp vụ.

7. Khi phân loại tài khoản theo mối quan hệ với báo cáo tài chính, tài khoản được chia thành những loại nào? Cho ví dụ minh họa.

8. Phân biệt tài khoản ngoài bảng cân đối kế toán với tài khoản trong bảng cân đối kế toán. Tại sao phải hình thành nên các tài khoản ngoài bảng?

9. Trình bày những đặc trưng tổ chức, thiết kế tài khoản kế toán trong hệ thống tài khoản kế toán thống nhất ở Việt Nam.

10. Hãy phân tích các ưu và hạn chế của việc áp dụng hệ thống tài khoản kế toán thống nhất cho các doanh nghiệp.

BÀI TẬP

Bài 1. Phân loại các tài khoản sau theo nội dung kinh tế, bằng cách đánh dấu (✓) vào các ô thích hợp.

Tài khoản	Tài sản	Nợ phải trả	Vốn chủ sở hữu	Doanh thu	Chi phí
Phải thu khách hàng					
Tài sản cố định vô hình					
Công cụ dụng cụ					
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ					
Tài sản cố định hữu hình					
Vốn đầu tư chủ sở hữu					
Phải trả cho người bán					
Quỹ đầu tư phát triển					
Phải trả người lao động					
Vay và nợ thuê tài chính					
Tiền gửi ngân hàng					
Chứng khoán kinh doanh					
Chi phí trả trước					
Chi phí phải trả					
Thu nhập khác					
Giảm giá hàng bán					
Bất động sản đầu tư					
Hàng bán bị trả lại					

Tài khoản	Tài sản	Nợ phải trả	Vốn chủ sở hữu	Doanh thu	Chi phí
Chiết khấu thương mại					
Chi phí quản lý doanh nghiệp					
Lợi nhuận chưa phân phối					
Tạm ứng					
Nguyên liệu, vật liệu					

Bài 2. Hãy phân loại những tài khoản sau đây theo công dụng và kết cấu của tài khoản:

TK Tiền mặt	TK Nguyên liệu, vật liệu
TK Tiền gửi ngân hàng	TK Vay và nợ thuê tài chính
TK Phải thu khác	TK Vốn đầu tư của chủ sở hữu
TK Phải trả khác	TK Giá vốn hàng bán
TK Thu nhập khác	TK Xác định kết quả kinh doanh
TK Hàng bán bị trả lại	TK Hao mòn tài sản cố định
TK Công cụ, dụng cụ	TK Chi phí tài chính
TK Chi phí bán hàng	TK Chi phí sản xuất chung
TK Phải thu của khách hàng	TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang
	TK Chênh lệch tỷ giá
TK Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	TK Dự phòng phải thu khó đòi
TK Doanh thu bán hàng	TK Chi phí quản lý doanh nghiệp

Bài 3. Tại một doanh nghiệp có tình hình thanh toán tại ngày 01/7/N thể hiện qua số dư của 2 tài khoản *(đơn vị tính: 1.000 đồng):*

1. Tài khoản phải thu khách hàng - TK 131 (Dư Nợ) 50.000

Chi tiết:

+ Phải thu của công ty A (TK 131 - A) 20.000

+ Phải thu của công ty B (TK 131 - B) 30.000

2. Tài khoản phải trả người bán - TK 331 (Dư Có) 60.000

Chi tiết:

+ Phải trả cho Công ty M (TK 331 - M) 30.000

+ Phải trả cho Công ty N (TK 331 - N) 20.000

+ Phải trả cho Công ty N (TK 331 - Q)10.000.

Trong tháng 7 ở doanh nghiệp phát sinh các nghiệp vụ kinh tế sau *(đơn vị tính: ngàn đồng)*

1. Mua nguyên vật liệu trị giá 15.000 của Công ty Q nhập kho, chưa trả tiền.

2. Chuyển tiền gửi ngân hàng trả hết nợ cho Công ty M.

3. Công ty B trả nợ cho doanh nghiệp 10.000 bằng chuyển khoản qua ngân hàng.

4. Công ty A chuyển khoản trả hết nợ cho doanh nghiệp và chuyển khoản thêm 10.000 ứng trước để mua hàng.

5. Chuyển tiền gửi ngân hàng trả hết nợ cho Công ty Q và ứng thêm 20.000 để mua nguyên liệu, vật liệu.

6. Chuyển tiền mặt trả nợ cho Công ty N 10.000.

7. Công ty mua nguyên, vật liệu trị giá 8.000 của công ty N nhập kho, thanh toán bằng tiền mặt 5.000 còn lại nợ.

8. Nhập kho nguyên, vật liệu của Công ty Q chuyển đến, tiền hàng trừ vào số tiền đã ứng trước (NV5). Giá trị của nguyên, vật liệu nhập kho là 18.000.

Yêu cầu:

1. Định khoản và phản ánh tình hình trên vào các tài khoản liên quan.

2. Giải thích ý nghĩa của số dư cuối kỳ TK 131, TK 331 và các tài khoản chi tiết của chúng.

Bài 4. Phòng kinh doanh của một doanh nghiệp thương mại hoạt động trên nhiều vùng thị trường, quản lý nhiều khách hàng khác nhau. Bảng dưới đây liệt kê danh mục khách hàng của đơn vị:

Khu vực miền Bắc	**Khu vực miền Trung**	**Khu vực miền Nam**
Doanh nghiệp tư nhân Hồng Bàng	Doanh nghiệp tư nhân Nhà Bè	Công ty TNHH Hòa Bình
Doanh nghiệp tư nhân T&T	Công ty M&N	Doanh nghiệp tư nhân Hiệp Phát
Công ty Thăng Long	Nhà máy X50	Công ty Trung Nam
Nhà máy Hạ Long	Siêu thị Hòa Phát	Công ty Tiền Phong
	Công ty Nhật Nam	Công ty Hoàn Mỹ

Giả sử, anh (chị) được yêu cầu thiết kế tài khoản chi tiết công nợ phải thu khách hàng của doanh nghiệp nói trên.

Yêu cầu: Hãy thiết kế các tài khoản chi tiết của TK *Nợ phải thu khách hàng* phù hợp để có thể cung cấp thông tin công nợ theo từng khách hàng, theo từng khu vực.

Bài 5. Một doanh nghiệp thương mại trong kỳ phát sinh một số nghiệp vụ kinh tế trong tháng 7/N như sau:

1. Ngày 1/7: chuyển khoản thanh toán tiền thuê cửa hàng là 120 triệu đồng. Hợp đồng thuê có hiệu lực một năm, bắt đầu từ ngày thanh toán.

2. Ngày 3/7: xuất kho công cụ, dụng cụ có giá trị 20 triệu đồng, sử dụng cho bộ phận bán hàng. Công cụ, dụng cụ có thời gian sử dụng ước tính 5 tháng.

3. Ngày 10/7: xuất kho bao bì để phục vụ việc bán hàng: 5 triệu đồng.

4. Ngày 15/7: chi tiền mặt thanh toán các khoản phí vệ sinh ở cửa hàng là 3 triệu đồng.

5. Ngày 31/7: nhận hóa đơn phải thanh toán các khoản phí dịch vụ khác liên quan đến hoạt động bán hàng là 10 triệu đồng.

Yêu cầu:

1. Hãy làm rõ các đối tượng kế toán có liên quan trong từng nghiệp vụ kinh tế và phân tích các quan hệ đối ứng kế toán.

2. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế trên cơ sở phân tích quan hệ đối ứng kế toán.

3. Dựa vào đặc trưng của cách phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu, hãy nêu công dụng của TK

Chi phí bán hàng và TK Chi phí trả trước ngắn hạn trong các tình huống trên.

4. Giả sử, kế toán ở doanh nghiệp không sử dụng TK Chi phí bán hàng trong các nghiệp vụ trên. Kế toán có thể xác định kết quả kinh doanh không?

Chương VI

ĐO LƯỜNG ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN

I. SỰ CẦN THIẾT VÀ VAI TRÒ CỦA ĐO LƯỜNG ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN

Như đã đề cập ở Chương II, kế toán nghiên cứu tài sản, nguồn vốn và sự vận động của tài sản trong các tổ chức. Tuy nhiên, tài sản trong mỗi doanh nghiệp tồn tại dưới nhiều dạng khác nhau, có thể là tiền, vật liệu, hàng hóa, nhà xưởng, máy móc thiết bị... Để ghi nhận sự hình thành và vận động của từng tài sản trên, có thể sử dụng thước đo hiện vật (kg, cái, m^2...) hay thước đo giá trị. Thước đo hiện vật có thể giúp đơn vị theo dõi số lượng hiện có và tình hình biến động của từng loại tài sản nhưng không thể thông tin một cách tổng quát về quy mô toàn bộ tài sản của đơn vị. Ngoài ra, tài sản của doanh nghiệp không ngừng biến đổi về mặt hình thái vật chất cũng như về mặt giá trị trong quá trình kinh doanh. Đó là quá trình doanh nghiệp sử dụng các tài sản của mình để tối đa hóa giá trị doanh nghiệp. Quá trình đó luôn phát sinh các giao dịch kinh tế giữa doanh nghiệp với các tổ chức, cá nhân thông qua trao đổi, mua

bán, vay mượn... Trong nền kinh tế hàng hóa, các quan hệ kinh tế này đều phản ánh qua giá cả, thể hiện dưới hình thái tiền tệ. Sử dụng *thước đo tiền tệ* để phản ánh tài sản cũng như sự vận động của tài sản là yêu cầu khách quan trong quá trình xử lý thông tin kế toán.

Như vậy, *đo lường đối tượng kế toán là phương pháp sử dụng thước đo tiền tệ để* ***xác định giá trị*** *của các đối tượng kế toán.* Phương pháp này có vai trò rất lớn không chỉ trong công tác kế toán mà còn trong công tác quản lý. Trên phương diện kế toán, việc đo lường các đối tượng kế toán là cơ sở để kế toán ghi nhận tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí và lợi nhuận của đơn vị. Cùng với chứng từ kế toán, thông tin từ việc đo lường là cơ sở để ghi kép vào các tài khoản kế toán, qua đó có thể tổng hợp tình hình toàn bộ tài sản, nguồn vốn và kết quả hoạt động của đơn vị. Trên phương diện quản lý, thông tin từ đo lường kế toán giúp nhà quản lý đơn vị kiểm tra, giám sát tình trạng và sự vận động của tài sản, nguồn vốn trong quá trình kinh doanh của đơn vị. Đối với người ngoài đơn vị, thông tin từ đo lường là cơ sở để đánh giá tình hình tài chính của mỗi tổ chức qua một kỳ kinh doanh.

II. YÊU CẦU CỦA ĐO LƯỜNG ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN

1. Tính tin cậy của đo lường

Khả năng đo lường một cách tin cậy là điều kiện cần để kế toán ghi nhận tài sản, nợ phải trả, doanh thu và

chi phí trong quá trình xử lý thông tin kế toán. Có thể xem xét một vài trường hợp về tính tin cậy của đo lường kế toán như sau:

Trường hợp 1: Một doanh nghiệp mua một loại hàng hóa để bán lại nhằm kiếm lời. Doanh nghiệp đã nhận hóa đơn bán hàng từ nhà cung cấp, trên đó có đầy đủ những thông tin về số lượng hàng mua và giá cả hàng hóa. Trong trường hợp này, Hóa đơn mua hàng là bằng chứng xác đáng về nghiệp vụ mua hàng đã xảy ra và doanh nghiệp có quyền sở hữu về hàng hóa đó. Thông tin về giá cả trên Hóa đơn là cơ sở khách quan để kế toán bên mua xác định giá trị hàng hóa mua vào là bao nhiêu.

Trường hợp 2: Nguồn nhân lực được các nhà quản trị xem là nguồn lực quan trọng của doanh nghiệp. Tuy nhiên, kế toán thường không ghi nhận nguồn nhân lực là tài sản vì khả năng xác định giá trị của người lao động rất khó. Tương tự, nhiều tài sản vô hình như: uy tín, thương hiệu không được ghi nhận là tài sản trên phương diện kế toán vì những tài sản vô hình này được hình thành qua quá trình kinh doanh nhưng không thể xác định giá trị một cách tin cậy. Tuy nhiên, khi doanh nghiệp đó được sáp nhập hay mua lại và người mua định giá được những tài sản này thì thương hiệu hay uy tín lại được xem là tài sản.

Như vậy, tính tin cậy của đo lường được hiểu là kế toán có những ***bằng chứng xác đáng, khách quan, trung thực và có thể kiểm tra*** được về những sự kiện kinh tế đã xảy ra. Trong thực tế, tính tin cậy

trong đo lường thể hiện là phải có chứng từ kế toán hợp pháp, hợp lệ chứng minh sự hình thành các nghiệp vụ kinh tế. Đối với những tài sản là hiện vật phải có hệ thống cân đong đo đếm chuẩn xác liên quan đến hình thành tài sản.

2. Ước tính kế toán hợp lý

Ước tính kế toán là một quá trình xét đoán dựa trên những thông tin tin cậy nhất và mới nhất tại thời điểm ước tính. Vấn đề ước tính kế toán được đặt ra vì việc xác định giá trị của một số đối tượng kế toán trong nhiều trường hợp không thể thực hiện được do thiếu những bằng chứng đáng tin cậy. Chẳng hạn, máy móc, thiết bị tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh và giá trị của những tài sản này giảm dần trong quá trình sử dụng. Việc xác định giá trị hao mòn của máy móc thiết bị là cơ sở để xác định chi phí sử dụng máy móc, thiết bị và tính vào chi phí kinh doanh trong kỳ kế toán. Đây là một yêu cầu khách quan, nhưng kế toán không thể xác định chính xác được phần giá trị hao mòn của tài sản. Trong trường hợp này, yêu cầu về ước tính kế toán được xem xét để phân bổ giá trị máy móc thiết bị một cách hợp lý. Có thể đưa ra một số trường hợp điển hình về ước tính kế toán khi đo lường đối tượng kế toán như sau:

• Ước tính thời gian sử dụng hữu ích của tài sản cố định nhằm phân bổ có hệ thống giá trị tài sản cố định vào chi phí kinh doanh trong từng thời kỳ. Việc phân bổ này thể hiện qua công tác trích khấu hao tài sản cố định ở các doanh nghiệp.

• Ước tính giá trị của sản phẩm dở dang. Việc ước tính này nhằm xác định giá trị của những sản phẩm đang chế biến dở dang vào cuối kỳ trong các doanh nghiệp sản xuất, qua đó tính giá thành sản phẩm hoàn thành.

• Ước tính về chi phí bảo hành sẽ phát sinh khi sản phẩm tiêu thụ. Việc ước tính này nhằm làm rõ nghĩa vụ của doanh nghiệp với khách hàng về bảo hành sản phẩm được đề cập trong hợp đồng bán hàng.

• Ước tính các khoản nợ phải thu không thu được từ khách hàng để lập dự phòng đối với các khoản nợ phải thu khó đòi.

Sử dụng ước tính kế toán là một phần không thể thiếu trong thực tiễn công tác kế toán. Các khoản ước tính kế toán phản ánh các điều kiện không chắc chắn trong thực tiễn công tác kế toán, mang tính xét đoán nghề nghiệp, nên khi áp dụng ước tính kế toán đòi hỏi phải tuân thủ theo **nguyên tắc thận trọng** để bảo đảm tài sản và thu nhập của đơn vị không được đánh giá quá cao; hoặc nợ phải trả và chi phí không được đánh giá quá thấp. Ước tính kế toán cung cấp cho người sử dụng những thông tin có tính trọng yếu về tình hình tài chính của doanh nghiệp, qua đó người sử dụng có cơ sở dự đoán hợp lý hơn khi ra quyết định.

3. Tính thống nhất

Mỗi một đối tượng kế toán được đo lường không phải chỉ sử dụng một phương pháp duy nhất mà có thể

một số phương pháp. Ví dụ: việc trích khấu hao tài sản cố định vừa đề cập ở trên có thể thực hiện với mức trích đều nhau qua các năm (còn gọi khấu hao đường thẳng) hoặc mức trích giảm dần (còn gọi khấu hao nhanh). Lựa chọn cách trích khấu hao như thế nào liên quan đến mục tiêu của nhà quản trị trong việc thu hồi vốn, đổi mới công nghệ. Việc chuẩn mực kế toán đưa ra một số các phương pháp đo lường cho một đối tượng kế toán nào đó là nhằm bảo đảm kế toán được ứng dụng phù hợp với đặc điểm của từng loại đối tượng, khả năng và yêu cầu quản lý của từng doanh nghiệp. Trong trường hợp này, tính thống nhất được đặt ra.

Trong một đơn vị, tính thống nhất được hiểu là sự nhất quán về phương pháp đo lường giữa các kỳ kế toán. Vận dụng tính thống nhất trong quá trình đo lường chính là áp dụng **nguyên tắc nhất quán** đã đề cập ở Chương I.

Tính thống nhất còn được hiểu là thống nhất về các nguyên tắc chung khi đo lường đối tượng kế toán ở các đơn vị kế toán. Chẳng hạn, các cách thức đo lường doanh thu, tài sản cố định, hàng tồn kho... luôn được áp dụng theo một số nguyên tắc chung nhất định, dù doanh nghiệp đó ở ngành nghề nào, địa phương nào. Vì vậy, mỗi nước thường ban hành các chuẩn mực kế toán, trong đó có quy định về các nguyên tắc cơ bản đo lường đối tượng kế toán. Trong xu thế toàn cầu hóa ngày nay, để thuận lợi cho sự dịch chuyển các dòng vốn và kinh doanh quốc tế, các quốc gia có xu hướng hội tụ kế toán bằng

cách áp dụng chuẩn mực trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) để thống nhất các nguyên tắc đo lường các đối tượng kế toán. Có thể thấy rằng yêu cầu về tính thống nhất trong đo lường đối tượng kế toán nhằm bảo đảm thông tin kế toán có tính so sánh cho người sử dụng.

III. CÁC LOẠI GIÁ SỬ DỤNG TRONG ĐO LƯỜNG KẾ TOÁN

Bản chất của đo lường kế toán liên quan đến việc sử dụng thước đo giá trị. Do vậy, nghiên cứu các loại giá trong đo lường là rất cần thiết để vận dụng một loại giá phù hợp trong từng trường hợp cụ thể. Liên quan đến đo lường các đối tượng của kế toán, bốn loại giá sau được sử dụng: giá lịch sử, giá thay thế, giá trị có thể thực hiện được và giá trị hiện tại

1. Giá lịch sử

Giá lịch sử (còn gọi là giá gốc) là giá thực tế phát sinh liên quan đến hình thành tài sản, nợ phải trả ở doanh nghiệp. Đối với tài sản, đo lường theo giá lịch sử phản ánh số tiền hoặc tương đương tiền được chi ra để có được một tài sản tại thời điểm tiếp nhận tài sản đó. Đối với nợ phải trả, khoản nợ được ghi nhận thành một nghĩa vụ pháp lý theo giá của tài sản nhận được; hay trong một số trường hợp là số tiền hoặc tương đương tiền phải thanh toán để bảo đảm một nghĩa vụ, một cam kết trong quá trình kinh doanh.

Giá lịch sử là loại giá được sử dụng phổ biến ở nước ta khi đo lường tài sản và nợ phải trả vì tính khách quan và xác thực của nó giữa các bên có liên quan đến một nghiệp vụ kinh tế. Thông tin kế toán được phản ánh qua giá lịch sử bảo đảm *tính tin cậy* do có những bằng chứng đáng tin cậy (thể hiện qua chứng từ kế toán). Đo lường theo giá lịch sử là nội dung cốt lõi của ***nguyên tắc giá gốc*** - một trong những nguyên tắc kế toán chung được chấp nhận ở nhiều nước trên thế giới.

Tuy nhiên, giá lịch sử cũng có một số hạn chế. Trong điều kiện giá thị trường của một số tài sản có sự biến động lớn trên thị trường, hoặc ở các nền kinh tế có mức lạm phát cao, việc thoát ly khá lớn giữa giá thị trường với giá gốc làm thông tin kế toán phản ánh không thực chất tình hình tài chính của một tổ chức. Nghĩa là giá trị tài sản thực tế ở thời điểm lập báo cáo tài chính có thể cao hơn rất nhiều giá trị trên báo cáo, hoặc ngược lại. Việc sử dụng giá thay thế được xem như một giải pháp khắc phục hạn chế này của giá lịch sử.

2. Giá thay thế

Khác với giá lịch sử là loại giá liên quan đến việc hình thành tài sản và nợ phải trả tại đơn vị, giá thay thế[1] phản ánh số tiền hoặc tương đương tiền *phải chi* ra tại thời điểm hiện tại để có được một *tài sản tương tự*

1. Một số tài liệu còn gọi giá này là giá hiện hành (Current cost).

hay thanh lý một khoản *nợ phải trả tương tự*. Giá thay thế thường được quan tâm sau khi đơn vị tiếp nhận một tài sản hay cam kết một khoản nợ phải trả. Nhà quản trị thường đề cập đến giá thay thế nhằm đánh giá khả năng duy trì hoạt động bình thường trong tương lai ở doanh nghiệp. Chẳng hạn, giá mua mặt hàng A của một doanh nghiệp vào ngày 1/6/N là 50.000. Sang tháng sau, doanh nghiệp vẫn mong muốn duy trì kinh doanh mặt hàng này. Tuy nhiên, để mua hàng hóa A tương tự vào cuối tháng 6, đơn vị phải chi ra một số tiền là 70.000 đồng do sự tăng giá của mặt hàng này trên thị trường. Số tiền 70.000 đồng phải chi để có mặt hàng A cho kinh doanh tháng đến gọi là giá thay thế cho những mặt hàng A còn đang dự trữ tại kho của doanh nghiệp.

Đo lường đối tượng kế toán theo giá thay thế có một số ưu điểm so với đo lường theo giá gốc. Giá thay thế là giá gần đúng nhất với giá trị của tài sản trên thị trường. Do vậy, giá thay thế cung cấp thông tin có *tính hữu ích* cho người sử dụng về tình hình tài chính của doanh nghiệp trong điều kiện có biến động lớn về giá trong nền kinh tế. Nhà quản trị, nhà đầu tư, các tổ chức tín dụng thường quan tâm đến giá này khi đánh giá khả năng doanh nghiệp có thể duy trì các hoạt động kinh doanh hiện tại hay không. Tuy nhiên, loại giá này lại không bảo đảm tính tin cậy và khách quan nếu không có những chứng cứ minh bạch chứng tỏ: có một số tiền hoặc tương đương tiền bỏ ra để tiếp nhận một tài sản tương tự đang có ở doanh nghiệp. Điều này càng khó khăn hơn đối với những tài

sản có chu kỳ sống sản phẩm ngắn, sự lạc hậu về khoa học kỹ thuật nhanh chóng, hay môi trường thông tin không đáng tin cậy để thực hiện tính giá thay thế. Ở một số quốc gia có mức lạm phát rất cao, cơ sở giá thay thế thường được sử dụng hơn là cơ sở giá gốc.

3. Giá trị có thể thực hiện được/Giá trị thanh lý

Giá trị có thể thực hiện được hay giá trị thanh lý là số tiền hay tương đương tiền mà đơn vị kỳ vọng có thể thu được từ bán những tài sản hiện tại của đơn vị do yêu cầu thanh lý tài sản. Loại giá này thường được quan tâm khi doanh nghiệp bị giải thể, phá sản hay bị bán đi do những thay đổi về hình thức sở hữu công ty.

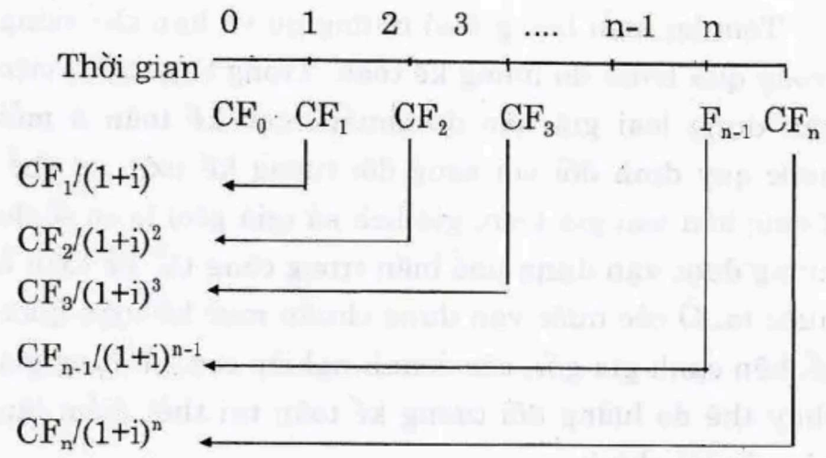
Giá trị thuần có thể thực hiện được cũng là một trường hợp đặc biệt của cơ sở đo lường này. Nó được xác định là số tiền hay tương đương tiền có thể thu được từ bán tài sản sau khi trừ đi chi phí trực tiếp liên quan đến bán tài sản này.

Khác với hai loại giá trên, loại giá này liên quan đến hoạt động bán một số tài sản có nhu cầu thanh lý, như phế liệu thu hồi từ quá trình sản xuất, các tài sản của công ty phải bán khi ngừng hoạt động. Khi vận dụng giả thuyết hoạt động liên tục, loại giá này ít được vận dụng trong công tác kế toán. Tuy nhiên, khi có những chứng cứ chắc chắn về doanh nghiệp phải thanh lý, cơ sở giá này thường được quan tâm để những bên có liên quan đến lợi ích doanh nghiệp (ngân hàng, nhà cung cấp hay người chủ doanh nghiệp) có thể ước tính khả năng tiếp nhận các phần vốn còn lại của mình.

4. Giá trị hiện tại hay hiện giá

Trong thực tế, nhiều tài sản hay nợ phải trả phát sinh liên quan đến quyền thu tiền hay nghĩa vụ thanh toán tiền trong một khoảng thời gian dài. Chẳng hạn, doanh nghiệp thuê mua máy móc, thiết bị nhưng được phép trả tiền thuê tài sản trong nhiều năm; doanh nghiệp bán hàng hóa với thỏa thuận thu tiền trong nhiều kỳ (bán hàng trả góp). Trên phương diện kinh tế, do việc thanh toán tiền xảy ra sau một thời gian khá dài sau khi tiếp nhận tài sản hay nợ phải trả nên chi phí cơ hội luôn được các doanh nghiệp quan tâm trong các giao dịch đó. Hay nói cách khác, do có sự chênh lệch về mặt thời gian giữa thời điểm tiếp nhận một tài sản hay khoản nợ với thời điểm thanh toán, lãi suất tài trợ luôn được xem xét trong các nghiệp vụ kinh tế này nhằm mang lại lợi ích cho bên cấp vốn. Do vậy, giá trị hiện tại như là một cơ sở đo lường tương đương so với trường hợp thu tiền ngay hay thanh toán tiền ngay.

Giá trị hiện tại là giá trị dự kiến của các dòng tiền trong tương lai có liên quan đến một tài sản hoặc một khoản nợ phải trả, được chiết khấu theo một lãi suất nào đó. Theo cách đo lường này, giá trị của tài sản là giá trị chiết khấu hiện tại của các *dòng tiền thu vào* trong tương lai dự kiến thu được từ tài sản này. Tương tự, giá trị khoản nợ phải trả là giá trị chiết khấu hiện tại của các *dòng tiền chi ra* trong tương lai dự kiến phải trả để có được khoản nợ đó. Có thể minh họa giá trị hiện tại qua sơ đồ sau:



Trong đó: i là lãi suất chiết khấu

CF là dòng tiền vào hoặc dòng tiền ra tại thời điểm t

N là số năm của toàn bộ thời gian có liên quan đến nghiệp vụ kinh tế.

Như vậy, giá trị hiện tại của các dòng tiền kỳ vọng tương lai được tính:

$$PV = \sum_{t=1}^{n} C F_t \left(\frac{1}{1+i}\right)^t$$

Đo lường theo giá trị hiện tại thực chất là dựa vào khái niệm lợi nhuận kinh tế[1]. Cách đánh giá này có một số ưu điểm vì đã quy đổi tài sản, nợ phải trả theo một giá trị tương đương. Tuy nhiên, hạn chế của loại giá này liên quan đến tính tin cậy khi xác định các yếu tố để hiện tại hóa, như: rủi ro, tỷ lệ chiết khấu, thay đổi tỷ lệ lãi suất và tính không chắc chắn của dòng tiền tương lai.

---

1. Khái niệm lợi nhuận kinh tế chỉ khoản chênh lệch giữa doanh thu với chi phí, trong đó có cả các chi phí chìm.

Tóm lại, mỗi loại giá có những ưu và hạn chế riêng trong quá trình đo lường kế toán. Trong thực tiễn, việc vận dụng loại giá nào do chuẩn mực kế toán ở mỗi nước quy định đối với từng đối tượng kế toán cụ thể. Trong bốn loại giá trên, giá lịch sử (giá gốc) là cơ sở đo lường được vận dụng phổ biến trong công tác kế toán ở nước ta. Ở các nước vận dụng chuẩn mực kế toán quốc tế, bên cạnh giá gốc, các doanh nghiệp còn sử dụng giá thay thế đo lường đối tượng kế toán tại thời điểm lập báo cáo tài chính.

IV. ĐO LƯỜNG TÀI SẢN, NỢ PHẢI TRẢ VÀ VỐN CHỦ SỞ HỮU

1. Đo lường tài sản

Đo lường tài sản là xác định giá trị tài sản của đơn vị. Đo lường tài sản của một đơn vị cần quan tâm ở hai thời điểm:

- Thời điểm ghi nhận là tài sản của đơn vị.
- Thời điểm lập báo cáo tài chính vào cuối kỳ kế toán.

a) Nguyên tắc đo lường ở thời điểm ghi nhận là tài sản của đơn vị

Nguyên tắc kế toán chung được chấp nhận ở nhiều nước đều yêu cầu tài sản được xác định theo *nguyên tắc giá gốc. Giá gốc của tài sản được tính theo số tiền hoặc khoản tương đương tiền đã trả, phải trả để có được tài sản đó ở trạng thái sẵn sàng sử dụng vào thời điểm ghi*

nhận. Nguyên tắc giá gốc cũng được yêu cầu trong đo lường tài sản ở nước ta. Nguyên tắc này thể hiện giá lịch sử là cơ sở để xác định giá trị của tài sản.

Phương pháp đo lường một số tài sản phổ biến

Tài sản của đơn vị đa dạng, mỗi loại có nguồn gốc hình thành khác nhau nên việc đo lường cũng khác nhau. Trong phạm vi môn học nguyên lý kế toán, chúng ta xem xét trường hợp đơn giản của hai loại tài sản là hàng tồn kho và tài sản cố định.

- Đối với hàng tồn kho có nguồn gốc từ mua ngoài, như: nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ hay hàng hóa trong doanh nghiệp thương mại.

Giá gốc hàng tồn kho được xác định:

Giá gốc	=	Giá mua (Hóa đơn)	+	Chi phí khác liên quan	-	Các khoản giảm trừ (nếu có)

Các chi phí khác liên quan đến quá trình mua thường bao gồm chi phí vận chuyển, bốc dỡ, bảo quản trong quá trình mua hàng, các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc mua hàng nhập về doanh nghiệp và các khoản thuế không hoàn lại (thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặt biệt).

Các khoản giảm trừ bao gồm các khoản chiết khấu thương mại và giảm giá hàng mua do hàng mua không đúng quy cách, phẩm chất.

Một doanh nghiệp trong tháng mua lô hàng A với số lượng là 500 cái, đơn giá mua là 12.000 đồng/sản phẩm. Giá cước vận chuyển là 200.000 đồng, chi phí xếp dỡ là 100.000 đồng. Với số liệu trên, giá gốc của lô hàng A mua vào được xác định như sau:

Giá mua	*500 đơn vị x 12.000 đồng*	*6.000.000 đồng*
Chi phí vận chuyển		*200.000 đồng*
Chi phí bốc dỡ		*100.000 đồng*
Giá gốc lô hàng A		***6.300.000** đồng*

- Đối với hàng tồn kho được hình thành qua sản xuất (chế biến), như thành phẩm ở các doanh nghiệp sản xuất, hay vật liệu qua gia công chế biến: giá gốc hàng tồn kho là toàn bộ chi phí chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác để có được hàng tồn kho ở vị trí hiện tại.

Giá gốc thành phẩm (vật liệu gia công)	=	Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	+	Chi phí chế biến

Chi phí chế biến là chi phí để chuyển hóa nguyên liệu, vật liệu thành thành phẩm. Chi phí chế biến bao gồm chi phí nhân công sản xuất sản phẩm và các chi phí sản xuất chung phục vụ cho quá trình sản xuất, như: vật liệu gián tiếp, chi phí nhân viên quản lý phân xưởng, chi phí khấu hao tài sản cố định ở phân xưởng,

chi phí bảo dưỡng máy móc, thiết bị, nhà xưởng,... và chi phí quản lý hành chính ở các phân xưởng sản xuất.

- *Đối với tài sản cố định*:

Tài sản cố định là loại tài sản có giá trị lớn, thời gian sử dụng dài và quá trình hình thành tài sản cố định có thể diễn ra trong một thời gian ngắn hoặc qua một quá trình đầu tư khá dài. Việc xác định giá trị của tài sản cố định khi hình thành chính là xác định nguyên giá của tài sản cố định.

Nguyên giá tài sản cố định, hay còn gọi là giá trị ban đầu của tài sản cố định, bao gồm toàn bộ chi phí mà doanh nghiệp chi ra để có tài sản cố định tính đến thời điểm đưa tài sản cố định vào sử dụng. Có thể minh họa từ trường hợp xác định giá trị tài sản cố định hình thành do mua sắm như sau:

Nguyên giá tài sản cố định mua sắm	=	Giá mua (Hóa đơn)	+	Chi phí khác liên quan	-	Các khoản giảm trừ (nếu có)

Chi phí khác liên quan là các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng, như: chi phí chuẩn bị mặt bằng; chi phí vận chuyển và bốc xếp ban đầu; chi phí lắp đặt, chạy thử và các chi phí trực tiếp khác. Cần chú ý là các chi phí nếu không liên quan trực tiếp đến việc mua sắm và đưa tài sản cố định vào trạng thái sẵn sàng sử dụng thì không được tính vào nguyên giá tài sản cố định.

Tuy nhiên, giá gốc không phải là trường hợp duy

nhất được vận dụng để đo lường tài sản. Trong một số trường hợp đặc biệt, kế toán có thể sử dụng các cơ sở đo lường khác để xác định giá trị tài sản. Chẳng hạn:

Kế toán sử dụng giá trị hiện tại để tính nguyên giá tài sản cố định hình thành qua hoạt động thuê tài chính. Do đặc điểm của hoạt động này là doanh nghiệp không phải thanh toán ngay tiền mua và việc thanh toán diễn ra nhiều kỳ, khi đó việc tính giá trị hiện tại như là cơ sở cho việc xác định một cách hợp lý giá trị của tài sản cố định nhận được qua thuê tài chính.

Kế toán sử dụng giá trị thuần có thể thực hiện được để xác định giá trị của sản phẩm phụ thu được từ quá trình sản xuất.

b) Nguyên tắc đo lường tài sản ở thời điểm cuối kỳ kế toán

Tại thời điểm lập báo cáo tài chính, tại doanh nghiệp luôn có một lượng tài sản nhất định và những tài sản này cần được đo lường theo những nguyên tắc nhất định. Nguyên tắc chung ở nước ta như sau:

- Sử dụng giá gốc để phản ánh các tài sản vào cuối kỳ. Nghĩa là giá trị ban đầu của một tài sản khi được ghi nhận là bao nhiêu thì giá đó cũng là cơ sở để trình bày giá trị của tài sản tương ứng tại thời điểm lập báo cáo tài chính.

- Nếu giá thị trường của tài sản thấp hơn giá gốc của tài sản đó, kế toán có thể lập *dự phòng giảm giá* trên cơ sở ước tính tin cậy các tổn thất về giảm giá. Việc

lập dự phòng giảm giá bảo đảm tuân thủ *nguyên tắc thận trọng*.

- Không sử dụng giá thay thế để phản ánh giá trị tài sản trừ khi chế độ kế toán cho phép sử dụng giá thay thế ở từng thời điểm nhất định đối với một số tài sản.

2. Đo lường nợ phải trả

Nợ phải trả là nghĩa vụ hiện tại của đơn vị phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua mà đơn vị phải thanh toán từ nguồn lực của mình. Có thể minh họa một số trường hợp hình thành các khoản nợ phải trả như sau:

- Nợ phải trả người bán khi đã mua hàng hóa, dịch vụ nhưng chưa thanh toán.
- Nợ vay ngân hàng khi tiếp nhận tiền.
- Nợ lương phải trả cho người lao động theo cam kết của hợp đồng lao động.
- Nợ thuế phải nộp ngân sách theo nghĩa vụ của mỗi doanh nghiệp đối với từng loại thuế.
- Nợ bảo hành sản phẩm khi doanh nghiệp cam kết bảo hành sản phẩm đối với sản phẩm đã tiêu thụ.

Trong các ví dụ trên, nợ phải trả chỉ hình thành khi doanh nghiệp nhận về một tài sản hoặc tham gia một cam kết hoặc phát sinh một nghĩa vụ pháp lý. Do vậy, việc đo lường nợ phải trả có liên quan đến đo lường tài sản hay chi phí. Nói cách khác, cơ sở đo lường áp dụng đối với tài sản cũng là cơ sở đo lường áp dụng đối với nợ phải trả.

Trong thực tiễn ở nước ta, giá gốc là loại giá phổ biến nhất để đo lường tài sản nên đây cũng là loại giá cơ bản để đo lường nợ phải trả. Có hai trường hợp xác định trị giá nợ phải trả theo giá gốc như sau:

Trị giá nợ phải trả	=	Tổng số tiền phải thanh toán theo nghĩa vụ cam kết

Hay

Trị giá nợ phải trả	=	Trị giá của tài sản nhận về mà đơn vị phải thanh toán

Xem lại trường hợp doanh nghiệp mua lô hàng A (500 cái) với đơn giá 12.000 đồng/cái. Doanh nghiệp cam kết sẽ thanh toán trị giá của số hàng trên trong một tháng kể từ khi mua hàng. Như vậy, khoản nợ phải trả người bán chỉ được xác định khi đơn vị đã ghi nhận số hàng trên là tài sản và cam kết thanh toán số tiền hàng. Giá trị nợ phải trả được tính theo giá gốc như sau:

Trị giá nợ phải trả = Giá thanh toán số hàng

= 500 x 12.000 = 6.000.000 đồng

Ngoài trường hợp giá gốc, ở nước ta nợ phải trả còn có thể đo lường theo giá trị hiện tại (hiện giá). Trường hợp này chỉ phát sinh khi các nghĩa vụ thanh toán của đơn vị phát sinh trong khoảng thời gian dài. Trị giá của nợ phải trả là giá trị hiện tại của các dòng tiền phải thanh toán trong tương lai được chiết khấu theo một lãi

suất nào đó. Có thể kể đến trường hợp nợ thuê mua tài sản cố định, nợ phát hành trái phiếu...

3. Đo lường vốn chủ sở hữu

Do vốn chủ sở hữu là lợi ích còn lại của người chủ sau khi lấy toàn bộ giá trị tài sản trừ đi nợ phải trả nên đo lường vốn chủ sở hữu liên quan đến đo lường tài sản và nợ phải trả.

Do tài sản được đo lường theo nhiều cơ sở giá khác nhau, như: giá gốc, giá thay thế, giá trị có thể thực hiện được, giá trị hiện tại nên tổng trị giá của vốn chủ sở hữu luôn là sự kết hợp của nhiều cơ sở giá. Tuy nhiên, xét theo nguồn gốc hình thành của vốn chủ sở hữu thì bản thân vốn chủ sở hữu cũng gồm nhiều bộ phận khác nhau, nên có thể xem xét cơ sở giá được áp dụng cho từng bộ phận này như sau:

Đối với vốn góp: Giá trị vốn góp liên quan đến giá trị của tài sản tiếp nhận từ người góp vốn. Giá trị những tài sản này thường do hội đồng sáng lập doanh nghiệp định giá. Như vậy, giá gốc là cơ sở để đo lường vốn góp và tương ứng với giá trị tài sản tiếp nhận.

Lợi nhuận giữ lại: Là kết quả lũy kế từ quá trình kinh doanh của doanh nghiệp. Do vậy, cơ sở để đo lường lợi nhuận sau một kỳ kế toán chính là cơ sở để đo lường lợi nhuận giữ lại.

Các khoản chênh lệch đánh giá lại tài sản là khoản hình thành do xác định giá trị tài sản cuối kỳ trên cơ sở

giá thay thế so với giá gốc. Như vậy, khoản chênh lệch này chỉ tồn tại khi sử dụng giá thay thế để đo lường tài sản vào cuối kỳ kế toán nhằm bảo toàn vốn. Do vậy, cơ sở giá thay thế là nguồn gốc hình thành nên khoản chênh lệch này.

Một cách tổng quát, có thể xác định vốn chủ sở hữu theo công thức:

VỐN CHỦ SỞ HỮU	=	TÀI SẢN	-	NỢ PHẢI TRẢ

V. ĐO LƯỜNG DOANH THU, CHI PHÍ VÀ LỢI NHUẬN

Mục tiêu cơ bản của mọi doanh nghiệp là tối đa hóa lợi nhuận. Để đạt được mục tiêu này, các doanh nghiệp phải sử dụng các nguồn lực của mình vào các hoạt động kinh doanh, đầu tư trang thiết bị tại doanh nghiệp để thực hiện các quá trình kinh doanh cơ bản như: sản xuất, tiêu thụ hay cung cấp dịch vụ... Để đánh giá hiệu quả của các hoạt động đầu tư nói trên, việc xác định kết quả hoạt động trong một kỳ kế toán là yêu cầu có tính cấp thiết để cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng. Một cách tổng quát, lợi nhuận là chênh lệch giữa doanh thu (thu nhập) và chi phí. Tuy nhiên, lợi nhuận được xác định cụ thể như thế nào tùy thuộc vào những giả thuyết kế toán nhất định. *Lợi nhuận kế toán* trong một kỳ có thể xác định trên cơ sở kế toán tiền hoặc cơ sở kế toán dồn tích.

1. Cơ sở kế toán tiền và đo lường doanh thu, chi phí, lợi nhuận

Theo cơ sở kế toán tiền, doanh thu được ghi nhận khi doanh nghiệp đã thu được tiền và chi phí được ghi nhận khi doanh nghiệp đã chi tiền. Lợi nhuận kế toán theo cơ sở kế toán này là chênh lệch giữa tiền thu vào từ doanh thu và tiền chi ra để có được doanh thu. Kế toán trên cơ sở tiền không ghi nhận doanh thu khi hàng hóa hay dịch vụ được bán ra trên cơ sở bán chịu. Tương tự, chi phí của hàng hóa và dịch vụ trong thời kỳ tạo ra doanh thu, nhưng chưa được thanh toán thì sẽ được ghi nhận là chi phí trong kỳ kế toán kế tiếp khi đơn vị đã thanh toán. Như vậy, kế toán trên cơ sở tiền ghi nhận doanh thu và chi phí chỉ khi các dòng tiền vào và dòng tiền ra được đo lường với mức độ tin cậy cao nhất.

Kế toán trên cơ sở tiền thường được sử dụng ở những ngành nghề chủ yếu dựa trên cơ sở tiền. Tuy nhiên, cơ sở kế toán này vẫn không thỏa mãn cho hầu hết các doanh nghiệp có giao dịch tín dụng thương mại chiếm tỷ trọng rất lớn. Kế toán trên cơ sở tiền không phù hợp trong điều kiện kinh tế thị trường. Hiện nay, cở sở kế toán này không được đặt ra trong kế toán doanh nghiệp ở nước ta.

2. Cơ sở kế toán dồn tích và đo lường doanh thu, chi phí, lợi nhuận

Cơ sở kế toán dồn tích là một giả thuyết được vận dụng để đo lường lợi nhuận trong một kỳ kế toán, được

chấp nhận ở hầu hết các nước trên thế giới. Theo cơ sở kế toán dồn tích, doanh thu (thu nhập) được ghi nhận trong kỳ kế toán khi doanh nghiệp đã bán hàng hóa, hay cung cấp dịch vụ cho khách hàng theo những hợp đồng đã cam kết, không quan tâm đến việc đã thu tiền hay chưa. Chi phí được ghi nhận khi việc tiêu dùng hàng hóa hay dịch vụ thực tế đã phát sinh và gắn liền với doanh thu trong kỳ đó, bất kể doanh nghiệp đã thanh toán tiền hay chưa. Lợi nhuận kế toán theo cơ sở dồn tích được xác định là chênh lệch giữa doanh thu và chi phí được ghi nhận trong kỳ kế toán. Đo lường lợi nhuận phản ánh ***nguyên tắc phù hợp***[1] và có liên quan với cách thức đo lường doanh thu và chi phí.

a) Đo lường doanh thu

Định nghĩa về doanh thu, thu nhập của doanh nghiệp

Doanh thu là một đối tượng kế toán quan trọng ở các doanh nghiệp, là kết quả của quá trình cung cấp sản phẩm hàng hóa, dịch vụ cho khách hàng. Ngoài doanh thu, doanh nghiệp còn có thể có được những khoản thu nhập khác từ kết quả của hoạt động đầu tư tài sản ra ngoài doanh nghiệp, như đầu tư chứng khoán, góp vốn liên doanh và những khoản khác. Việc đo lường doanh thu (thu nhập) có liên quan đến nhìn nhận về định nghĩa của doanh thu trong kế toán. *Doanh thu và thu nhập khác là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu*

1. Xem nội dung nguyên tắc phù hợp ở Chương I: Các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận.

được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động kinh doanh thông thường và các hoạt động khác của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của người chủ sở hữu.

Dựa vào phương trình kế toán:

Vốn chủ sở hữu = Tài sản - Nợ phải trả

và định nghĩa về doanh thu nói trên, có thể rút ra một số kết luận sau:

Một là, doanh thu (thu nhập) làm tăng các lợi ích kinh tế của đơn vị trong một kỳ kế toán. Đó là tiền hoặc tương đương tiền đã thu hoặc sẽ thu được. Các khoản thu hộ bên thứ ba không phải là nguồn lợi ích kinh tế, không làm tăng vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp sẽ không được coi là doanh thu. Chẳng hạn, trong quá trình bán hàng thường phát sinh các khoản thuế tiêu thụ, như: thuế giá trị gia tăng, thuế xuất khẩu hoặc thuế tiêu thụ đặc biệt. Các khoản thuế tiêu thụ này là thuế gián thu, được doanh nghiệp thu hộ nhà nước nên không làm tăng lợi ích kinh tế, và không được xem là doanh thu của đơn vị.

Hai là, doanh thu (thu nhập) phát sinh làm một tài sản (lợi ích kinh tế) tăng lên nhưng không làm giảm một tài sản khác hay không làm tăng một khoản nợ phải trả. Những nghiệp vụ kinh tế thỏa mãn đặc điểm này thực chất làm cho vốn chủ sở hữu tăng lên và được ghi nhận là doanh thu (thu nhập) của đơn vị. Một ví dụ trong trường hợp này là khoản tiền lãi nhận được từ

ngân hàng. Khoản này làm tài sản của đơn vị tăng lên nhưng không liên quan đến thanh toán một khoản nợ hoặc làm giảm một tài sản nào khác. Khoản tiền lãi nhận được là thu nhập của doanh nghiệp.

Ba là, doanh thu (thu nhập) phát sinh có liên quan đến một khoản nợ phải trả giảm đi nhưng không giảm một tài sản tương ứng hoặc không làm tăng một khoản nợ phải trả. Những nghiệp vụ kinh tế thỏa mãn những đặc điểm này thực chất làm vốn chủ sở hữu tăng thêm và được ghi nhận là doanh thu (thu nhập) trong kỳ. Điển hình trong trường hợp này là khoản chiết khấu thanh toán do người bán chấp thuận cho doanh nghiệp khi thanh toán trước hạn được xem là thu nhập của doanh nghiệp.

Bốn là, các khoản góp vốn của người chủ sở hữu làm tăng vốn chủ sở hữu nhưng không phải là doanh thu.

Đo lường doanh thu

Dựa vào định nghĩa về doanh thu nói trên, việc xác định doanh thu có liên quan đồng thời việc tăng một tài sản hay giảm một khoản nợ phải trả. Do vậy, loại giá được sử dụng để đo lường tài sản, nợ phải trả cũng là cơ sở để đo lường doanh thu.

Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được. Trong thực tế, đó là giá trị đã thỏa thuận giữa doanh nghiệp với người mua dưới hình thức giá bán sản phẩm hàng hóa, dịch vụ. Giá thỏa thuận vào thời điểm giao dịch chính là giá gốc

trong giao dịch bán hàng nói trên. Do doanh thu phản ánh các lợi ích kinh tế gia tăng đối với doanh nghiệp nên cách xác định doanh thu được tính như sau:

Doanh thu[1]	=	Số lượng sản phẩm đã tiêu thụ	x	Đơn giá bán	-	Các khoản giảm trừ (nếu có)

Các khoản giảm trừ bao gồm: các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bị trả lại. Các khoản này không làm tăng lợi ích kinh tế cuối cùng của đơn vị nên được loại trừ khi đo lường doanh thu. Các loại thuế phát sinh khi tiêu thụ như thuế giá trị gia tăng, thuế xuất khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt không phải là lợi ích kinh tế đối với doanh nghiệp nên không được tính vào doanh thu.

Doanh nghiệp xuất bán 100 sản phẩm thuộc lô hàng A nói trên, đơn giá bán là là 60.000 đồng/sản phẩm. Doanh nghiệp chấp nhận giảm giá 2% cho khách hàng. Doanh thu từ trường hợp bán hàng trên được xác định như sau:

Doanh thu ban đầu	*100 sp x 60.000 đ*	*6.000.000 đồng*
(-) Giảm giá hàng bán	*6.000.000 x 2%*	*120.000 đồng*
Doanh thu thuần		***5.880.000** đồng*

Ngoài cơ sở giá gốc để đo lường như trong ví dụ trên,

1. Doanh thu đo lường theo công thức này còn được gọi là doanh thu thuần trong thực tiễn kế toán.

doanh thu còn có thể đo lường theo giá trị hiện tại. Trường hợp này chỉ áp dụng khi doanh nghiệp bán hàng hóa nhưng chưa thu tiền ngay và cho phép khách hàng thanh toán trong tương lai với thời hạn định trước (bán hàng trả góp). Do giá trị đồng tiền qua thời gian khác nhau nên trên phương diện kinh tế, yếu tố thời giá tiền tệ luôn được quan tâm. Do vậy, giá trị danh nghĩa của khoản phải thu do bán hàng chưa thu tiền luôn lớn hơn giá trị tiền hay tương đương tiền nhận được khi bán hàng thu tiền ngay. Lãi suất chiết khấu khi đo lường doanh thu theo giá trị hiện tại có thể là lãi suất của các công cụ tài chính tương tự, hay lãi suất sao cho khi chiết khấu thì giá trị khoản phải thu trong tương lai tương đương với giá trị khoản bán hàng khi thu tiền ngay.

b) Đo lường chi phí

Phân biệt chi phí hình thành tài sản và chi phí để xác định lợi nhuận

Theo giả thuyết dồn tích và nguyên tắc phù hợp, chi phí để xác định lợi nhuận là những chi phí gắn liền với doanh thu, được ghi nhận trong thời kỳ mà những hao phí của nó được xác định một cách tin cậy chứ không phải trong thời kỳ thanh toán tiền. Dựa trên giả thuyết này, để đo lường lợi nhuận cần phân biệt hai loại chi phí:

Loại 1, chi phí hình thành tài sản. Đây là những chi phí đã phát sinh nhưng tạo ra lợi ích kinh tế cho nhiều kỳ kế toán sau. Nghĩa là những chi phí này phát

sinh sẽ hình thành nên tài sản trong kỳ kế toán. Loại chi phí này không được sử dụng để xác định lợi nhuận cho đến khi nó được tiêu hao để tạo ra lợi ích kinh tế trong kỳ tương ứng (tức là tạo ra doanh thu hoặc thu nhập). Có thể kể đến một số trường hợp chi phí thuộc loại này như sau:

- Chi phí liên quan đến hình thành tài sản dài hạn (nhà xưởng, thiết bị, bản quyền...). Những tài sản này sử dụng trong nhiều kỳ kinh doanh nên toàn bộ chi phí phát sinh khi tiếp nhận tài sản không được sử dụng để tính lợi nhuận.

- Chi phí liên quan đến hình thành hàng tồn kho (nguyên liệu, vật liệu, hàng hóa, thành phẩm). Những chi phí này còn gọi là chi phí tồn kho (chi phí sản phẩm) và cũng không được sử dụng để xác định lợi nhuận cho đến khi hàng tồn kho đã được bán.

- Chi phí trả trước là những khoản chi đã phát sinh nhưng liên quan đến nhiều kỳ kế toán sau, như trả trước tiền thuê nhà, trả trước tiền mua bảo hiểm, trả trước chi phí quảng cáo sản phẩm... Do lợi ích kinh tế mang lại của những khoản chi phí này liên quan đến nhiều kỳ kế toán nên chi phí trả trước khi phát sinh cũng không được sử dụng để tính lợi nhuận.

Loại 2, chi phí để xác định lợi nhuận. Đó là những chi phí gắn liền với doanh thu hay thu nhập đạt được trong kỳ kế toán. Theo đó, chi phí để xác định lợi nhuận là chi phí thời kỳ chứ không phải là chi phí nói chung. Chuẩn mực kế toán ở Việt Nam định nghĩa nó là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích

kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, nhưng không bao gồm khoản phân phối cho người chủ sở hữu. Việc ghi nhận chi phí có thể dựa vào một số đặc điểm sau:

Một là, chi phí phát sinh làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ của đơn vị và làm giảm vốn chủ sở hữu. Đặc tính này cho thấy chi phí đối lập với doanh thu trong nhìn nhận về lợi ích kinh tế hay giá trị vốn chủ sở hữu. Chi phí để xác định lợi nhuận thực chất là việc tiêu dùng các lợi ích kinh tế của đơn vị.

Hai là, chi phí phát sinh làm một tài sản giảm đi nhưng không làm một tài sản tăng lên, hay không làm giảm một khoản nợ phải trả. Những nghiệp vụ kinh tế này phát sinh thực chất làm giảm vốn chủ sở hữu và được ghi nhận là chi phí. Ví dụ khoản chi trả tiền lãi ngân hàng không làm tăng một tài sản khác, cũng không làm giảm khoản nợ phải trả. Tiền lãi trả ngân hàng làm giảm vốn chủ của doanh nghiệp được xem là khoản chi phí.

Ba là, chi phí phát sinh làm một khoản nợ phải trả tăng lên nhưng không làm tăng một tài sản, hay không làm giảm một khoản nợ phải trả khác. Những nghiệp vụ kinh tế này cũng làm giảm vốn chủ sở hữu và được ghi nhận là chi phí. Ví dụ: tiền lương phải trả cho người lao động trong kỳ.

Bốn là, những nghiệp vụ kinh tế làm giảm vốn chủ sở hữu liên quan đến phân phối lợi nhuận để lại cho

người chủ doanh nghiệp, hay rút vốn chủ sở hữu không được xem là chi phí.

Trong thực tế, chi phí phù hợp với doanh thu (thu nhập) để xác định lợi nhuận thường gồm những yếu tố sau:

+ Giá gốc của hàng hóa (thành phẩm), dịch vụ đã được tiêu thụ. Đây là loại chi phí có quan hệ trực tiếp với doanh thu ghi nhận trong kỳ.

+ Các chi phí phục vụ cho quá trình tiêu thụ, như: bao gói, quảng cáo, vận chuyển, xếp dỡ và các chi phí khác. Những chi phí này có đặc điểm là gắn liền với doanh thu bán hàng trong kỳ.

+ Các chi phí liên quan đến quản lý, điều hành chung toàn doanh nghiệp, như: tiền lương của nhân viên quản lý doanh nghiệp, chi phí thuê nhà làm việc, giá trị hao mòn của tài sản cố định dùng trong hoạt động quản lý... Loại chi phí này cũng phản ánh tính phù hợp với doanh thu (thu nhập) trong kỳ, vì hoạt động quản lý là hoạt động có tính thường xuyên, cần thiết để duy trì hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp diễn ra bình thường.

Đo lường chi phí

Tất cả các chi phí để xác định lợi nhuận đều phải thỏa mãn điều kiện đo lường một cách tin cậy. Qua định nghĩa về chi phí, có thể thấy việc ghi nhận chi phí xảy ra đồng thời với việc ghi nhận khoản nợ phải trả tăng lên hoặc khoản tài sản giảm đi nên loại giá được sử dụng để đo lường tài sản và nợ phải trả có mối quan hệ mật thiết với đo lường chi phí. Trong thực tiễn, ngoại

trừ một số trường hợp ngoại lệ thì giá gốc là loại giá phổ biến được sử dụng để đo lường tài sản và nợ phải trả. Vì vậy, *chi phí cũng được đo lường theo giá gốc.* Nguyên tắc đo lường một số chi phí để xác định lợi nhuận như sau:

Đối với hàng hóa, thành phẩm đã tiêu thụ: giá trị của những hàng tồn kho này được tính trên cơ sở giá gốc khi chúng hình thành ở đơn vị. Tuy nhiên, do giá gốc của mỗi lần mua vào như hàng hóa trong doanh nghiệp thương mại là không như nhau nên khi xuất bán, doanh nghiệp có thể lựa chọn một phương pháp thích hợp để tính giá trị hàng tồn kho xuất bán. Có bốn phương pháp xác định là: phương pháp nhập trước - xuất trước, phương pháp nhập sau - xuất trước, phương pháp giá bình quân và phương pháp giá đích danh.

Đối với những tài sản dài hạn liên quan đến quá trình tiêu thụ và hoạt động quản lý chung toàn doanh nghiệp: những tài sản này được sử dụng trong nhiều kỳ kinh doanh nên giá trị của chúng cần được phân bổ trong kỳ kế toán hiện tại và những kỳ kế toán sau. Đối với tài sản cố định, công việc này trong kế toán còn được gọi là trích *khấu hao tài sản cố định*[1] *trên cơ sở giá gốc*

1. Đối với những tài sản cố định tham gia vào hoạt động sản xuất, giá trị của nó cũng được phân bổ có hệ thống vào chi phí, thể hiện dưới hình thức chi phí khấu hao. Tuy nhiên, chi phí khấu hao của tài sản cố định này không phải là chi phí để xác định lợi nhuận, mà là chi phí cấu thành nên giá gốc của thành phẩm. Phần chi phí khấu hao này chỉ là chi phí để xác định kết quả khi thành phẩm đã được tiêu thụ.

tài sản cố định. Thông thường, việc phân bổ này sẽ dựa trên *cơ sở ước tính* vì kế toán không thể dự tính một cách chính xác thời gian mang lại lợi ích kinh tế của tài sản trong tương lai. Chẳng hạn, hệ thống cửa hàng trong doanh nghiệp thương mại khi đầu tư dự tính sử dụng trong 10 năm thì việc tính khấu hao mỗi năm có thể dựa trên thời gian hữu dụng của hệ thống cửa hàng đó. Đây chính là một đặc trưng khi phân bổ giá trị của các tài sản dài hạn vào chi phí trong kỳ kế toán.

Đối với chi phí trả trước liên quan đến quá trình tiêu thụ hay hoạt động quản lý chung: những chi phí này cũng được phân bổ có hệ thống trong một thời gian nhất định. Chi phí trả trước về tiêu thụ và quản lý chung được phân bổ trong một kỳ kế toán (tháng, quý) để xác định lợi nhuận có thể tính như sau:

$$\text{Chi phí phân bổ trong kỳ kế toán} = \frac{\text{Chi phí trả trước}}{\text{Số kỳ kế toán hữu dụng ước tính}} \times \text{Số kỳ kế toán cần phân bổ}$$

Đối với chi phí khác trong quá trình tiêu thụ và hoạt động quản lý, như: chi vận chuyển, chi bốc xếp, chi phí tiếp khách, hội họp... sẽ đo lường bằng chi phí thực tế khi phát sinh.

Ví dụ: Có số liệu về tình hình hoạt động của một doanh nghiệp thương mại trong năm N như sau:

1. Số lượng hàng hóa mua vào là 15.000 sản phẩm, đơn giá mua là 5.000 đồng/sản phẩm.

2. Trong năm, doanh nghiệp đã bán 12.000 sản phẩm với đơn giá bán là 7.000 đồng/sản phẩm.

3. Cửa hàng phục vụ cho việc bán hàng có nguyên giá là 100 triệu đồng với thời gian sử dụng ước tính là 10 năm.

4. Đầu tháng 10/N, doanh nghiệp đã chi tiền thuê địa điểm bán hàng mới với số tiền thuê trả mỗi tháng là 500.000 đồng/tháng. Doanh nghiệp đã trả trước tiền thuê nhà trong 6 tháng với số tiền là 3 triệu đồng.

5. Các chi phí khác liên quan trực tiếp đến việc tiêu thụ và quản lý doanh nghiệp trong năm là 7.500.000 đồng.

Dựa vào những số liệu trên để xác định lợi nhuận kế toán trong năm N, kế toán cần xác định doanh thu và chi phí theo nguyên tắc phù hợp.

Xác định doanh thu: 12.000 sản phẩm x 7.000 đồng/sản phẩm = **84.000.000 đồng**.

Xác định chi phí phù hợp với doanh thu.

Giá vốn 12.000 sản phẩm x 5.000 đồng/sản phẩm = 60.000.000 đồng.

Chi phí khấu hao cửa hàng 100.000.000 đồng: 10 năm = 10.000.000 đồng.

Tiền thuê cửa hàng 500.000 đồng/tháng x 3 tháng = 1.500.000 đồng.

Chi phí khác = 7.500.000 đồng.

Tổng chi phí **79.000.000 đồng**.

Lợi nhuận kế toán **5.000.000 đồng**.

Trong ví dụ trên, giá vốn của hàng tiêu thụ chỉ tính trên cơ sở 12.000 sản phẩm đã bán, thể hiện sự phù hợp

giữa giá gốc của hàng bán với doanh thu bán 12.000 sản phẩm. Giá trị cửa hàng được phân bổ trên cơ sở ước tính số năm sử dụng của cửa hàng. Tiền thuê cửa hàng dù đã chi bằng tiền là 3 triệu, nhưng lợi ích về thuê cửa hàng có hiệu lực đến hết tháng 3 năm N+1. Do vậy, tiền thuê cửa hàng là chi phí trả trước và chỉ có một bộ phận tiền thuê này là chi phí trong năm N. Chi phí trả trước còn lại vào ngày 31/12/N về tiền thuê cửa hàng (1.500.000 đồng) thực chất là một tài sản vì lợi ích thuê nhà vẫn còn hiệu lực trong 3 tháng đến. Như vậy, tổng chi phí để xác định lợi nhuận trong năm N là 79 triệu hay lợi nhuận kế toán của năm N là 5.000.000 đồng.

CÂU HỎI ÔN TẬP

1. Tại sao thước đo tiền tệ là thước đo bắt buộc trong phương pháp đo lường các đối tượng kế toán?

2. Hãy chỉ ra các bằng chứng tin cậy cho một nghiệp vụ mua hàng trong thực tế, qua đó có thể đo lường giá trị hàng hóa mua vào.

3. Tại sao phải áp dụng ước tính kế toán trong công tác kế toán? Cho các ví dụ về ước tính kế toán.

4. Tại sao cần quan tâm đến tính thống nhất trong đo lường đối tượng kế toán?

5. Các loại giá sử dụng trong đo lường đối tượng kế toán? Trình bày ưu và nhược điểm của các loại giá sử dụng trong đo lường đối tượng kế toán.

6. Tại sao giá gốc thường được chọn để đo lường tài sản của đơn vị?

7. Trình bày nguyên tắc tính giá gốc của hàng mua vào và tài sản cố định mua vào ở doanh nghiệp. Cho ví dụ minh họa.

8. Trình bày nguyên tắc tính giá gốc thành phẩm trong doanh nghiệp sản xuất. Dựa vào nội dung phân loại tài khoản kế toán ở Chương V, chỉ ra mối quan hệ giữa tài khoản sản xuất kinh doanh dở dang với đo lường giá thành sản phẩm.

9. Dựa vào nguyên tắc đo lường lợi nhuận, hãy giải thích tại sao cần thiết kế tài khoản doanh thu, tài khoản chi phí trong quá trình đo lường lợi nhuận.

10. Dựa vào nội dung phân loại tài khoản kế toán ở Chương V, chỉ ra mối quan hệ giữa tài khoản xác định kết quả kinh doanh với đo lường lợi nhuận của doanh nghiệp.

BÀI TẬP

Bài 1. Vận dụng nguyên tắc đo lường hàng hóa trong doanh nghiệp thương mại, hãy xác định loại chi phí nào dưới đây ***liên quan*** đến tính giá gốc hàng hóa mua vào:

a) Trị giá hàng hóa mua trên hóa đơn.

b) Chi phí nhân viên của phòng kinh doanh.

c) Chi phí vận chuyển hàng hóa đi tiêu thụ.

d) Chi phí bảo hiểm hàng hóa trong quá trình mua hàng.

e) Chi phí bao gói khi bán sản phẩm cho khách hàng.

f) Chi phí xếp dỡ hàng hóa nhập kho tại đơn vị.

g) Chi phí quảng cáo cho hàng hóa.

h) Các chi phí xúc tiến, ký kết hợp đồng kinh doanh trong kỳ.

Bài 2. *Một doanh nghiệp trong kỳ có tài liệu về mua sắm như sau:*

1. Mua một lô hàng Y, giá mua: 829.200.000 đồng. Giá cước vận chuyển lô hàng này về kho là 7.500.000 đồng.

2. Mua một ôtô vận tải có giá mua trên hóa đơn là 260.000.000 đồng. Lệ phí trước bạ là 2%. Chi phí lắp đặt, bốc xếp và chạy thử 12.000.000 đồng.

Yêu cầu: Xác định giá gốc của lô hàng Y và giá trị của ôtô nói trên.

Bài 3. Một doanh nghiệp đầu tư mua sắm một dây chuyền sản xuất. Có các thông tin liên quan đến hoạt động mua sắm như sau:

1. Ngày 10/3/N, kế toán đã quyết toán các chi phí liên quan đến cử công nhân tập huấn thiết bị mới là 50.000.000 đồng.

2. Ngày 15/3/N, nhận hóa đơn từ nhà cung cấp thiết bị với giá mua chưa thuế là 800.000.000 đồng. Thiết bị đã nhận bàn giao theo hợp đồng.

3. Ngày 18/3/N phát sinh chi phí dầu mỡ, vật tư để chạy thử thiết bị là 5.000.000 đồng.

4. Thiết bị trên được huy động bằng vốn vay. Chi phí lãi vay phải trả liên quan đến thiết bị là 10.000.000 đồng tính đến thời điểm ngày 15/3.

5. Ngày 25/3: bộ phận kỹ thuật đã nghiệm thu chính thức và chính thức đi vào vận hành.

6. Ngày 10/5: phát sinh hư hỏng nhỏ. Doanh nghiệp phải thuê bên ngoài sửa chữa thiết bị là 2.000.000 đồng.

Yêu cầu:

1. Theo anh (chị), thời điểm ghi nhận thiết bị nói trên là tài sản cố định là thời gian nào? Giải thích.

2. Hãy phân tích từng khoản chi phí để làm rõ chi phí nào được tính vào giá gốc (nguyên giá) của tài sản cố định. Giải thích.

Bài 4. Một doanh nghiệp sản xuất mặt hàng đồ gỗ gia đình. Vận dụng nguyên tắc đo lường thành phẩm, hãy xác định các chi phí nào dưới đây ***không*** được tính vào giá trị thành phẩm làm ra. Giải thích.

a) Chi phí khấu hao nhà điều hành bộ phận quản lý.

b) Giá trị gỗ xuất dùng để sản xuất bàn ghế.

c) Chi phí nhân công cho công nhân sản xuất.

d) Chi phí quảng cáo tại hội chợ hàng tiêu dùng.

e) Chi phí khấu hao máy móc, thiết bị sản xuất đồ gỗ.

f) Chi phí tiếp khách của ban lãnh đạo công ty.

g) Chi phí điện, nước cho hoạt động sản xuất.

h) Chi phí điện, viễn thông của bộ phận quản lý doanh nghiệp.

i) Chi phí bao bì, đóng gói khi vận chuyển đồ gỗ đến nơi tiêu thụ.

Bài 5. Doanh nghiệp A sản xuất một loại sản phẩm M. Chi phí sản xuất và marketing trong tháng như sau, (đơn vị tính: đồng):

- Chi phí vật liệu trực tiếp 18.400.000
- Chi phí công nhân trực tiếp 14.700.000

- Chi phí sản xuất chung 22.900.000
- Chi phí bao gói tiêu thụ 5.000.000
- Chi phí quảng cáo 30.000.000

Trong tháng, doanh nghiệp A đã sản xuất xong và nhập kho 1.000 sản phẩm. Sản phẩm dở dang đầu tháng và cuối tháng không đáng kể.

Yêu cầu:

1. Những chi phí nào được sử dụng để tính giá trị của thành phẩm nhập kho? Giải thích.
2. Xác định tổng giá trị của 1.000 sản phẩm nhập kho và giá thành đơn vị.

Bài 6. Ngày 15/10/N, doanh nghiệp ký hợp đồng bảo hiểm hàng hóa cho số hàng mua về trị giá 100.000.000 đồng. Số hàng trên đã được nhập kho. Do mặt hàng này được quản lý trong kho có khả năng cháy nổ cao nên toàn bộ số hàng trên cùng nhiều hàng hóa khác được công ty tham gia bảo hiểm hỏa hoạn. Ngày 1/11/N, doanh nghiệp ký tiếp hợp đồng bảo hiểm hỏa hoạn cho kho hàng nói trên, trị giá 300 triệu đồng có thời hạn hiệu lực trong 1 năm kể từ ngày 1/11/N. Tất cả các khoản bảo hiểm trên được doanh nghiệp chi trả cho hãng bảo hiểm tại thời điểm ký hợp đồng.

Yêu cầu:

1. Hãy phân tích để làm rõ khoản chi phí nào được tính vào giá gốc hàng tồn kho, khoản chi phí nào được sử dụng để xác định lợi nhuận trong kỳ?
2. Hãy xác định tổng số chi phí để tính lợi nhuận

trong năm N. Giả sử số hàng trên cuối năm vẫn chưa tiêu thụ.

Bài 7. Đầu tháng 12/N, một doanh nghiệp xuất kho một số dụng cụ cầm tay có giá trị 60 triệu đồng. Số công cụ này có thời gian sử dụng ước tính là 4 tháng. Công cụ này tham gia vào việc sản xuất một loại sản phẩm của doanh nghiệp, và hoạt động sản xuất của đơn vị không có tính thời vụ.

Yêu cầu:

1. Hãy phân tích để làm rõ giá trị công cụ, dụng cụ xuất dùng có được xem là chi phí xác định lợi nhuận trong năm N không?

2. Xác định mức hao phí công cụ cầm tay trong tháng 12 từ yêu cầu 1.

Bài 8. Một doanh nghiệp thương mại trong tháng 12 phát sinh các nghiệp vụ kinh tế sau:

1. Tiền lương phải trả cho nhân viên văn phòng trong tháng là 150.000.000 đồng.

2. Giá gốc của một lô hàng xuất kho chuyển xuống cửa hàng để phục vụ kinh doanh là 700.000.000 đồng.

3. Giá gốc của một lô hàng đã xuất bán cho khách hàng là 300.000.000 đồng.

4. Ngày 1/12, chi tiền gửi ngân hàng, thanh toán tiền thuê nhà trong 6 tháng tới là 120.000.000 đồng. Tiền thuê nhà mỗi tháng theo hợp đồng ký kết là 20.000.000 đồng/tháng. Hợp đồng thuê có hiệu lực từ ngày 1/12/N.

5. Xuất kho công cụ dụng cụ cho hoạt động bán hàng có giá trị là 40.000.000 đồng. Công cụ dụng cụ có thời gian sử dụng ước tính là 4 tháng.

6. Ngày 5/12, chi tiền mặt trả lương còn nợ người lao động tháng trước: 40.000.000 đồng.

7. Hóa đơn về các khoản dịch vụ trong tháng 12/N có số tiền 50.000.000 đồng, tổng số thanh toán là 55.000.000 đồng. Doanh nghiệp vẫn chưa thanh toán tiền dịch vụ cho nhà cung cấp vào cuối tháng.

8. Chi tiền mua vật liệu, đã nhập kho là 200.000.000 đồng.

9. Kết luận của toà án cho thấy doanh nghiệp không thể thu được một khoản nợ phải thu của khách hàng A là 10.000.000 đồng.

Yêu cầu:

1. Hãy phân tích các nghiệp vụ kinh tế trên để làm rõ trường hợp nào được ghi nhận là chi phí để xác định lợi nhuận.

2. Tính tổng chi phí để xác định lợi nhuận trong kỳ kế toán trên.

Bài 9. Một doanh nghiệp trong tháng phát sinh các nghiệp vụ kinh tế sau:

1. Xuất kho tiêu thụ 100 sản phẩm, giá gốc là 15.000 đồng/sản phẩm, giá bán là 20.000 đồng/sản phẩm.

2. Nhận tiền do chủ sở hữu góp vốn bổ sung theo điều lệ doanh nghiệp là 800.000.000 đồng.

3. Doanh nghiệp đã nhận cổ tức được chia trong kỳ thông qua tài khoản ngân hàng là 20.000.000 đồng.

4. Nhận tiền ứng trước từ khách hàng qua tài khoản ngân hàng là 50.000.000 đồng.

5. Lãi tiền gửi ngân hàng trong kỳ của doanh nghiệp là 30.000.000 đồng, nhưng doanh nghiệp vẫn chưa nhận giấy báo có ngân hàng về số tiền này.

6. Nợ gốc phải trả người bán là 500.000.000 đồng. Nhờ thanh toán tiền hàng trước hạn 10 ngày nên người bán đồng ý chiết khấu 1%. Số tiền thực tế đã trả nhà cung cấp là 495.000.000 đồng.

7. Doanh nghiệp nhận khoản tiền thưởng từ khách hàng do bảo đảm thực hiện tốt tiến độ hợp đồng là 20.000.000 đồng.

8. Doanh nghiệp nhận được tiền từ khách hàng từ số hàng đã bán tháng trước là 40.000.000 đồng.

Yêu cầu:

1. Hãy phân tích các nghiệp vụ kinh tế trên để làm rõ trường hợp nào được ghi nhận là doanh thu, thu nhập trong tháng.

2. Lập bảng tính tổng doanh thu (thu nhập) trong tháng.

Bài 10. Hãy xác định loại giá nào được sử dụng để đo lường đối tượng kế toán trong các tình huống dưới đây. Làm rõ dấu hiệu nhận biết.

a) Doanh nghiệp đang tái cấu trúc thông qua thanh lý một bộ phận kinh doanh kém hiệu quả. Một tổ chức định giá chuyên nghiệp đã xác định giá trị tổng tài sản của bộ phận kinh doanh đó vào ngày 31/12/N là 2.000 tỷ đồng.

b) Một lô hàng hóa của doanh nghiệp vào ngày 31/12/N có số lượng là 15 tấn, được báo cáo trên sổ kế

toán là 315.000.000 đồng. Mặt hàng này vào thời điểm hiện tại là 25.000.000 đồng/tấn. Hóa đơn mua lô hàng này là 21.000.000 đồng/tấn.

c) Giá trị ghi sổ của nhà xưởng của doanh nghiệp được trình bày trên sổ kế toán là 20 tỷ đồng.

d) Nông trường cao su được xác định giá trị thông qua ước tính dòng tiền thu được từ khai thác vườn cây trong 10 năm tới, chiết khấu theo lãi suất ngân hàng hiện hành. Giá trị của nông trường cao su theo cách tính đó cũng là cơ sở để ghi vào sổ kế toán tại đơn vị.

đ) Các chi phí để tổ chức sự kiện quảng bá sản phẩm trong tháng là 50.000.000 đồng, gồm: tiền thuê địa điểm: 25.000.000 đồng, tiền công nhân viên: 10.000.000 đồng, tiền dịch vụ trang trí, âm thanh: 15.000.000 đồng.

e) Một số phế phẩm từ quá trình chế biến hải sản có thể bán được với giá 10.000 đồng/kg. Chi phí phát sinh để bán không đáng kể. Doanh nghiệp đã trình bày giá trị phế phẩm này trong sổ kế toán theo giá nói trên.

Chương VII

PHƯƠNG PHÁP TỔNG HỢP - CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

I. SỰ CẦN THIẾT VÀ CƠ SỞ HÌNH THÀNH PHƯƠNG PHÁP TỔNG HỢP - CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Kế toán là một công cụ quản lý quan trọng trong các tổ chức. Với các phương pháp chứng từ, tài khoản và ghi kép, đo lường đối tượng kế toán, kế toán đã thực hiện các công việc thu thập, xử lý những thông tin liên quan đến tài sản, nguồn vốn và sự vận động của tài sản. Trong quá trình đó, kế toán có thể cung cấp những thông tin để người quản lý nắm bắt và chỉ đạo kịp thời các hoạt động hằng ngày. Chẳng hạn, mỗi phiếu nhập kho và xuất kho vật liệu có thể cho biết tình hình thực tế về nhập - xuất kho vật liệu. Đồng thời, qua phương pháp đo lường thích hợp, kế toán có thể cung cấp thông tin về vật liệu nhập kho hay xuất kho có giá trị bao nhiêu. Thông qua tài khoản "Nguyên liệu, vật liệu" có thể nhận biết tình hình tăng giảm nói chung về nguyên vật liệu trong kỳ. Tuy nhiên, đối tượng kế toán luôn có

tính đa dạng và có mối quan hệ với nhau, cần phải được tổng hợp ở những góc độ nhất định để đáp ứng yêu cầu thông tin của người quản lý.

Trong thực tế, nhu cầu về thông tin kế toán của những người quan tâm đến lợi ích của đơn vị rất đa dạng. Có thể chia thành nhu cầu của hai loại đối tượng. Thứ nhất là nhu cầu của những người ngoài đơn vị, như: các cơ quan quản lý nhà nước, ngân hàng, nhà đầu tư, nhà cung cấp và các tổ chức khác. Những đối tượng này thường quan tâm thông tin về tài sản, nguồn vốn, kết quả của quá trình kinh doanh để đánh giá tình hình tài chính, kết quả hoạt động và dự kiến khả năng hoạt động trong tương lai của đơn vị, qua đó có cơ sở để ra quyết định. Nhóm thứ hai gồm các nhà quản lý các cấp trong đơn vị. Nhu cầu thông tin của nhóm đối tượng này không chỉ là thông tin tổng hợp như nhóm trên mà còn là những thông tin chi tiết hơn, liên quan một hoạt động, một quá trình cụ thể trong đơn vị. Các phương pháp chứng từ kế toán, đo lường và tài khoản - ghi kép chỉ mới dừng lại ở việc thu thập và xử lý; hoặc thông tin theo từng đối tượng, đáp ứng một phần nhu cầu trên. Như vậy, cần phải có một phương pháp tiếp theo để kế toán thực hiện việc tổng hợp và cung cấp thông tin được đầy đủ theo nhu cầu của người sử dụng. Đó là phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán.

Đặc điểm của đối tượng kế toán cũng là cơ sở để hình thành phương pháp này. Sự cân bằng giữa tài sản và nguồn vốn, giữa doanh thu - chi phí - kết quả, giữa

tồn đầu kỳ, cuối kỳ với tình hình tăng, giảm trong kỳ của một đối tượng kế toán... làm thông tin kế toán cung cấp cho người sử dụng luôn có tính chất cân đối. Vậy, *tổng hợp cân đối kế toán là phương pháp khái quát tình hình tài sản, nguồn vốn, kết quả kinh doanh và các mối quan hệ kinh tế khác trong các mối quan hệ cân đối vốn có của đối tượng kế toán.*

II. HỆ THỐNG BÁO CÁO KẾ TOÁN

1. Phân loại hệ thống báo cáo kế toán

Hình thức biểu hiện cụ thể của phương pháp tổng hợp - cân đối là hệ thống bảng tổng hợp - cân đối kế toán, thường gọi là báo cáo kế toán. Trong thực tế, hệ thống báo cáo kế toán của một doanh nghiệp gồm nhiều mẫu biểu khác nhau. Phân theo đối tượng sử dụng báo cáo kế toán, hệ thống báo cáo kế toán được chia thành hai loại chủ yếu:

a) Báo cáo tài chính: là những báo cáo được lập cho các đối tượng bên ngoài và các nhà quản lý ở đơn vị. Đó là các báo cáo kế toán phản ánh tổng quát về các đối tượng của kế toán, như: báo cáo cân đối giữa tài sản và nguồn vốn (Bảng cân đối kế toán), báo cáo cân đối giữa doanh thu, chi phí và lợi nhuận (Bảng báo cáo kết quả kinh doanh), báo cáo cân đối giữa các dòng tiền vào và dòng tiền ra (Bảng báo cáo lưu chuyển tiền tệ). Do thông tin kế toán cung cấp từ những báo cáo này phản ánh các mặt thuộc hoạt động tài chính của đơn vị nên

chúng được gọi là báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính được quy định thống nhất về biểu mẫu, nội dung các chỉ tiêu phản ánh trong bảng, thời gian lập, nộp và là "sản phẩm" của phân hệ kế toán tài chính.

b) Báo cáo kế toán quản trị: là những báo cáo được lập cho các nhà quản lý các cấp trong đơn vị. Đó là các báo cáo phản ánh chi tiết hơn đối tượng của kế toán. Chẳng hạn: báo cáo chi tiết về tình hình tài sản cố định, tình hình hàng tồn kho, công nợ, doanh thu - chi phí - lợi nhuận theo yêu cầu riêng của các nhà quản trị trong tổ chức. Thông tin từ các báo cáo kế toán quản trị phục vụ chủ yếu cho công tác quản lý của đơn vị và thường được xem là đầu ra của phân hệ kế toán quản trị. Báo cáo kế toán quản trị thường không được quy định thống nhất về nội dung, kết cấu và thời gian lập. Các đơn vị tùy theo yêu cầu quản lý cụ thể để xây dựng mẫu biểu, các chỉ tiêu phản ánh thích hợp và thời gian lập cho phù hợp với đơn vị của mình.

2. Nguyên tắc xây dựng báo cáo kế toán và các yếu tố cơ bản của báo cáo kế toán

a) Nguyên tắc xây dựng báo cáo kế toán

Báo cáo kế toán được xây dựng phải có kết cấu thích hợp, thuận tiện cho việc ghi chép và cung cấp các thông tin đáp ứng được yêu cầu của quản lý. Các mẫu biểu báo cáo kế toán phải tuân thủ các nguyên tắc chung sau:

- Hệ thống các chỉ tiêu kinh tế trình bày trên báo

cáo phải ***nhất quán*** giữa các kỳ kế toán. Nguyên tắc này bảo đảm thông tin kế toán có tính so sánh và tiện lợi khi sử dụng.

- Các chỉ tiêu kinh tế được trình bày trên báo cáo phải thiết thực, được sắp xếp theo trình tự khoa học trong mối quan hệ cân đối, đáp ứng được yêu cầu thông tin cho quản lý. Nguyên tắc này càng quan trọng hơn đối với các báo cáo tài chính công bố ra bên ngoài. Về bản chất, nó xuất phát từ ba thuộc tính ***trọng yếu - tập hợp - bù trừ*** khi lập báo cáo tài chính. Theo đó, những chỉ tiêu trọng yếu phải được trình bày riêng lẻ trên báo cáo, còn những chỉ tiêu không trọng yếu có thể hợp nhất lại với nhau thành một chỉ tiêu chung. Chẳng hạn: đặc điểm của "Tiền" khác với "Hàng tồn kho" nên hai loại tài sản này cần được trình bày riêng lẻ trên Báo cáo về tài sản và nguồn vốn (Bảng cân đối kế toán). Tuy nhiên, hàng tồn kho của đơn vị thì nhiều loại, đa dạng nên tất cả những loại hàng có cùng một đặc điểm như hàng hóa mua về để bán thì được tập hợp chung để trình bày trên Báo cáo về tài sản và nguồn vốn. Về thuộc tính bù trừ, tài sản và công nợ, doanh thu và chi phí không được bù trừ khi trình bày số liệu tài chính ra bên ngoài. Bảo đảm nguyên tắc này sẽ làm người sử dụng không bị lệch lạc khi sử dụng thông tin cho việc ra quyết định.

- Khi lập và trình bày các báo cáo tài chính cần tuân thủ theo ***nguyên tắc hoạt động liên tục*** để

người sử dụng thông tin có thể đánh giá một cách tin cậy về triển vọng hoạt động của doanh nghiệp trong tương lai. Nếu không dựa trên nguyên tắc này thì những sự kiện như doanh nghiệp ngừng hoạt động, giải thể hay thu hẹp quy mô cũng cần phải được công bố.

- Doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính trên ***cơ sở kế toán dồn tích***, ngoại trừ các thông tin được trình bày liên quan đến dòng tiền. Do cơ sở dồn tích yêu cầu các sự kiện kinh tế được ghi nhận vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thanh toán, nên việc tuân thủ theo nguyên tắc này bảo đảm ghi nhận trung thực kết quả hoạt động trong một thời kỳ nhất định.

Ở nước ta hiện nay, Vụ Chế độ kế toán (Bộ Tài chính) xây dựng và ban hành thống nhất mẫu các báo cáo tài chính sử dụng chung cho các đơn vị; nghiên cứu, hướng dẫn các ngành, các lĩnh vực, các đơn vị xây dựng mẫu biểu các báo cáo kế toán quản trị. Các ngành, các lĩnh vực, các đơn vị căn cứ vào yêu cầu quản lý cụ thể mà thiết kế các báo cáo kế toán quản trị phù hợp cho đơn vị mình.

b) Các yếu tố cơ bản của báo cáo kế toán

Trong thực tiễn, báo cáo kế toán là phương tiện để cung cấp các thông tin kế toán cho các nhà quản lý trong nội bộ doanh nghiệp cũng như các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp. Để thông tin cung cấp cho người sử dụng có tính hữu ích, ngoài việc tuân thủ theo các yêu

cầu và nguyên tắc chung cần chú ý đến một số yếu tố cơ bản sau khi thiết kế một báo cáo kế toán.

- Tên báo cáo: là sự khái quát hoá nội dung của báo cáo kế toán. Ví dụ: "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ" phản ánh sự dịch chuyển các dòng tiền trong đơn vị, hay "Bảng tổng hợp nhập - xuất - tồn vật tư" phản ánh tình hình tăng, giảm và tồn kho của các loại vật tư... Yếu tố này là cơ sở để phân loại hệ thống báo cáo kế toán theo nội dung kinh tế.

- Tên đơn vị hay bộ phận thuộc đơn vị: nhằm làm rõ thông tin trên báo cáo thuộc đơn vị, bộ phận nào để người quản lý phân biệt và đánh giá đúng đắn tình hình sử dụng các nguồn lực hay kết quả của từng đơn vị, bộ phận.

- Ngày lập báo cáo hoặc kỳ lập báo cáo: nhằm làm rõ thông tin được báo cáo tại thời điểm nào, trong kỳ kế toán nào. Do nhu cầu thông tin của các nhà quản lý đa dạng nên thời điểm báo cáo có thể là cuối ngày, tuần, tháng, quý, năm...

- Đơn vị tính: là đơn vị tiền tệ hoặc các đơn vị đo lường khác. Đơn vị tính có thể sử dụng chung cho mọi số liệu trên báo cáo, như: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh...; hoặc có thể sử dụng theo từng chỉ tiêu trong hàng, trong cột như: Bảng tổng hợp nhập - xuất - tồn vật tư.

- Nội dung của báo cáo: là yếu tố cơ bản nhất trong một báo cáo kế toán, là phần chi tiết của nội dung đã khái quát ở tên báo cáo. Mức độ chi tiết hay tổng hợp của nội

dung được báo cáo tuỳ thuộc vào yêu cầu của nhà quản lý. Nội dung của báo cáo gồm thông tin dạng chữ và thông tin dạng số. Thông tin dạng chữ phản ánh nội dung kinh tế cụ thể của đối tượng kế toán; thông tin dạng số thể hiện mặt lượng của đối tượng kế toán tại thời điểm báo cáo hay trong kỳ báo cáo.

Thông thường, đối với các báo cáo tài chính, thông tin dạng chữ của báo cáo đã được chuẩn hóa theo những hướng dẫn chung của chuẩn mực kế toán để bảo đảm tính so sánh của thông tin kế toán được trình bày trên các báo cáo này. Đối với các báo cáo kế toán quản trị, thông tin dạng chữ rất đa dạng vì nhu cầu quản trị doanh nghiệp luôn thay đổi. Những báo cáo kế toán quản trị được sử dụng thường xuyên ở đơn vị thì cũng nên thiết kế thông tin dạng chữ có tính so sánh để thuận lợi cho người sử dụng.

- Chữ ký của người lập báo cáo và chữ ký của người duyệt báo cáo. Yếu tố này nhằm làm rõ trách nhiệm của người lập cũng như tính hợp pháp của báo cáo.

III. CÁC BÁO CÁO KẾ TOÁN CHỦ YẾU

1. Bảng cân đối kế toán

a) Nội dung và kết cấu Bảng cân đối kế toán

Bảng cân đối kế toán là báo cáo tài chính, phản ánh tổng quát tình hình tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu của đơn vị tại một thời điểm nhất định. Thời điểm đó thường là ngày cuối kỳ kế toán (tháng, quý, năm).

Bảng cân đối kế toán là tài liệu quan trọng để nghiên cứu đánh giá tổng quát tình hình tài sản, trình độ huy động và sử dụng vốn, đánh giá tình hình tài chính của đơn vị. Với ý nghĩa đó, báo cáo này không chỉ có giá trị đối với các nhà quản lý mà còn đối với cả các đối tượng bên ngoài có quan tâm đến lợi ích của doanh nghiệp.

Bảng cân đối kế toán có thể được kết cấu theo kiểu một bên hoặc hai bên. Dù theo kết cấu nào, nội dung của Bảng cân đối kế toán cũng bao gồm hai phần:

- Phần tài sản: phản ánh toàn bộ tài sản của đơn vị.
- Phần nguồn vốn: phản ánh toàn bộ nguồn vốn, gồm nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu của đơn vị.

Trong từng phần, các chỉ tiêu được sắp xếp theo một trình tự nhất định, thể hiện những đặc trưng riêng về tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu. Do tầm quan trọng của Bảng cân đối kế toán, nên chuẩn mực kế toán mỗi quốc gia đều có những quy định thống nhất về thứ tự các chỉ tiêu thuộc từng phần. Ở nước ta, chuẩn mực kế toán về trình bày báo cáo tài chính quy định mỗi doanh nghiệp phải trình bày riêng biệt các tài sản và nợ phải trả thành ngắn hạn và dài hạn. Trường hợp do tính chất hoạt động của doanh nghiệp không thể phân biệt được giữa ngắn hạn và dài hạn thì các tài sản và nợ phải trả phải được trình bày theo tính thanh khoản giảm dần. Có thể minh họa việc trình bày các chỉ tiêu của Bảng cân đối kế toán một bên ở nước ta hiện nay như sau:

Đơn vị:.....

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Tại ngày... tháng ... năm...

Đơn vị tính:....

TÀI SẢN	Số cuối năm	Số đầu năm
A. Tài sản ngắn hạn		
1. Tiền và khoản tương đương tiền		
2. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn		
3. Các khoản phải thu ngắn hạn		
4. Hàng tồn kho		
5. Tài sản ngắn hạn khác		
B. Tài sản dài hạn		
1. Các khoản phải thu dài hạn		
2. Tài sản cố định		
3. Bất động sản đầu tư		
4. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn		
5. Tài sản dài hạn khác		
TỔNG CỘNG TÀI SẢN		
NGUỒN VỐN		
A. Nợ phải trả		
1. Nợ ngắn hạn		
2. Nợ dài hạn		
B. Nguồn vốn chủ sở hữu		
1. Nguồn vốn chủ sở hữu		
2. Nguồn kinh phí và quỹ khác		
TỔNG CỘNG NGUỒN VỐN		

Ở phần tài sản: một tài sản được trình bày vào loại "Tài sản ngắn hạn" khi tài sản đó được dự tính để bán hay sử dụng trong một chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp; hoặc được nắm giữ cho mục đích thương mại hay cho mục đích ngắn hạn và dự kiến thu hồi hoặc thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc năm. Các tài sản khác ngoài tài sản ngắn hạn thì được trình bày ở loại "Tài sản dài hạn".

Các tài sản cũng được sắp xếp theo tính thanh khoản giảm dần. Tính chất này thể hiện rất rõ khi sắp xếp các chỉ tiêu thuộc tài sản ngắn hạn: Tiền → Đầu tư tài chính ngắn hạn → Các khoản phải thu ngắn hạn → Hàng tồn kho → Tài sản ngắn hạn khác.

Ở phần nguồn vốn: do trách nhiệm pháp lý của doanh nghiệp với chủ nợ và chủ sở hữu hoàn toàn khác nhau, nên phần "Nợ phải trả" được xếp trước phần "Vốn chủ sở hữu". Trách nhiệm pháp lý còn thể hiện cụ thể qua thời hạn thanh toán nên trong phần nợ phải trả, thời gian nợ còn là tiêu chuẩn để trình bày các nhóm chỉ tiêu trên Bảng cân đối kế toán. Một khoản nợ phải trả được trình bày vào loại "Nợ ngắn hạn" khi khoản nợ đó được dự kiến thanh toán trong một chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp, hoặc được thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Các khoản nợ phải trả khác không phải là nợ ngắn hạn thì được trình bày ở loại "Nợ dài hạn".

b) Tính cân đối của Bảng cân đối kế toán

Tính chất quan trọng nhất của Bảng cân đối kế toán là tính cân đối giữa tài sản và nguồn vốn. Cụ thể:

Tổng cộng Tài sản = Tổng cộng Nguồn vốn

Chúng ta có thể chứng minh tính chất cân đối này như sau:

- Khi thành lập doanh nghiệp, toàn bộ tài sản của doanh nghiệp được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán theo hai mặt biểu hiện là tài sản (theo các loại) và nguồn hình thành tài sản (các loại nguồn vốn). Đây là hai mặt của cùng đối tượng (tài sản), do đó tổng số của mỗi mặt, tức tổng số tài sản và tổng số nguồn vốn phải bằng nhau.

- Trong quá trình hoạt động kinh doanh, các hoạt động kinh tế tài chính của doanh nghiệp diễn ra rất đa dạng, phong phú ảnh hưởng đến các mục trên bảng cân đối kế toán. Tuy nhiên, dù ảnh hưởng như thế nào thì tính cân đối của bảng cân đối kế toán cũng được duy trì, chứ không bao giờ bị phá vỡ. Bởi vì, các nghiệp vụ kinh tế tuy rất nhiều, diễn ra thường xuyên và đa dạng nhưng chung quy có 4 trường hợp:

+ Trường hợp thứ nhất: "Tăng tài sản này, giảm tài sản khác". Loại nghiệp vụ này chỉ ảnh hưởng đến các loại tài sản, làm cho loại tài sản này tăng, đồng thời loại tài sản khác giảm tương ứng. Tổng số tài sản và nguồn vốn không thay đổi.

+ Trường hợp thứ hai: "Tăng nguồn vốn này, giảm nguồn vốn khác". Loại nghiệp vụ này chỉ ảnh hưởng

đến các nguồn vốn, làm cho nguồn vốn này tăng, đồng thời nguồn vốn khác giảm tương ứng. Tổng số nguồn vốn và tài sản không thay đổi.

+ Trường hợp thứ ba: "Tăng tài sản, tăng nguồn vốn". Loại nghiệp vụ này ảnh hưởng đến cả tài sản và nguồn vốn, làm cho tài sản tăng, đồng thời nguồn vốn cũng tăng tương ứng. Tổng số tài sản và tổng số nguồn vốn cùng tăng một lượng như nhau, tức tổng số tài sản và nguồn vốn vẫn bằng nhau.

+ Trường hợp thứ tư: "Giảm tài sản, giảm nguồn vốn". Loại nghiệp vụ này ảnh hưởng đến cả tài sản và nguồn vốn, làm cho tài sản giảm, đồng thời nguồn vốn cũng giảm tương ứng. Tổng số tài sản và nguồn vốn cùng giảm một lượng như nhau, tức tổng số tài sản và nguồn vốn vẫn bằng nhau.

Qua ảnh hưởng của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được tổng quát theo 4 trường hợp nêu trên ta thấy: các hoạt động kinh tế tài chính diễn ra ở đơn vị làm ảnh hưởng, biến động các mục của tài sản, nguồn vốn trên Bảng cân đối kế toán. Nhưng dù biến động như thế nào thì tổng tài sản và tổng nguồn vốn luôn luôn cân bằng nhau.

Tính chất cân đối quan trọng này của Bảng cân đối kế toán cho phép kiểm tra số liệu kế toán, bảo đảm tính đúng đắn, chính xác, trong việc lập Bảng cân đối kế toán.

c) Nguyên tắc lập Bảng cân đối kế toán

Bảng cân đối kế toán và tài khoản kế toán cùng được sử dụng để phản ánh tài sản và nguồn vốn. Trong

đó Bảng cân đối kế toán phản ánh một cách tổng quát, toàn diện ở trạng thái tĩnh tại thời điểm lập bảng. Tài khoản kế toán phản ánh tài sản và nguồn vốn theo từng loại ở cả trạng thái tĩnh (số dư tài khoản) và trạng thái vận động (số phát sinh của tài khoản). Vì vậy, việc lập Bảng cân đối kế toán trên nguyên tắc phải dựa vào số dư của tài khoản kế toán. Cụ thể:

- Số dư Nợ của các tài khoản sẽ lên phần Tài sản, số dư Có của các tài khoản sẽ lên phần Nguồn vốn. Dựa trên hệ thống tài khoản kế toán thống nhất hiện nay ở nước ta, các tài khoản loại "Tài sản" là cơ sở để ghi vào phần "Tài sản" của Bảng cân đối kế toán, còn các tài khoản loại "Nợ phải trả" và tài khoản loại "Nguồn vốn chủ sở hữu" là cơ sở để ghi vào phần "Nguồn vốn" của Bảng cân đối kế toán. Tuy nhiên, khi lập Bảng cân đối kế toán cần phải chú ý ***một số trường hợp ngoại lệ*** sau:

- Các tài khoản phản ánh hao mòn TSCĐ, dự phòng tổn thất tài sản, như: TK 214, TK 229... mặc dù có số dư Có nhưng được trình bày ở phần "TÀI SẢN" và ghi âm[1]. Ví dụ vào cuối ngày 31/12/X5, Nguyên giá toàn bộ TSCĐ hữu hình của một đơn vị là 750 triệu đồng, phản ánh trên Số dư Nợ TK 211; Giá trị hao mòn TSCĐ hữu hình là 250 triệu đồng, phản ánh trên Số dư Có TK 2141 thì việc trình bày hai thông tin trên đều ở phần "Tài sản dài hạn" như sau:

---

1. Ghi âm là ghi bằng mực đỏ hoặc ghi bình thường nhưng có dấu ngoặc đơn (xxx).

Tài sản dài hạn	
Tài sản cố định hữu hình	***500 triệu đồng***
- Nguyên giá TSCĐ hữu hình	*750*
- Giá trị hao mòn TSCĐ hữu hình	*(250)*

Qua việc trình bày trên, chúng ta có thể biết được nhiều thông tin về TSCĐ hữu hình. Đó là giá ban đầu (giá gốc) của TSCĐ là 750 triệu đồng, phần hao mòn lũy của tài sản từ khi bắt đầu sử dụng đến thời điểm báo cáo là 250 triệu đồng, và giá trị còn lại của tài sản đó ở thời điểm báo cáo là 500 triệu đồng.

- Một số tài khoản loại 4, như TK 421 "Lợi nhuận chưa phân phối", TK 413 "Chênh lệch tỷ giá", TK 412 "Chênh lệch đánh giá lại tài sản"... nếu có số dư Có thì ghi bình thường, nếu có số dư Nợ thì ghi âm ở phần "NGUỒN VỐN".

- Các tài khoản thanh toán thuộc nhóm TK 13X hay TK 33X, như: TK 131, TK 136, TK 138, TK 331, TK 334, TK 336, TK 338... phải tổng hợp từ tài khoản chi tiết (sổ chi tiết) theo từng đối tượng để trình bày riêng biệt phần nợ phải thu và nợ phải trả; không được lấy số dư bù trừ trên tài khoản tổng hợp. Có thể minh họa trường hợp này qua ví dụ sau:

Một doanh nghiệp có số dư Nợ cuối ngày 31/12/X5 của TK 131 "Phải thu khách hàng" là 1.200.000 đồng. Tài khoản này có ba tài khoản cấp hai:

Chi tiết 131: Khách hàng A là 1.800.000 đồng (dư Nợ: phải thu).

Chi tiết 131: Khách hàng B là 2.600.000 đồng (dư Nợ: phải thu).

Chi tiết 131: Khách hàng C là 3.200.000 đồng (dư Có: khách hàng ứng trước).

Trong trường hợp này, khi lập Bảng cân đối kế toán, kế toán *không lấy số dư TK 131 là 1.200.000 đồng để lên mục Nợ phải thu* thuộc phần "Tài sản" mà trình bày như sau:

Tổng số dư Nợ của các TK chi tiết nợ phải thu của hai khách hàng A và B là 4.400.000 đồng, được trình bày ở phần Nợ phải thu (tài sản).

Số dư Có của TK chi tiết tiền ứng trước từ khách hàng C là 3.200.000 đồng được trình bày ở phần Nợ phải trả (nguồn vốn).

Phần trình bày số liệu trong ví dụ trên như sau:

TÀI SẢN	Ngày 31/12/X5
A. Tài sản ngắn hạn	
Nợ phải thu khách hàng	***4.400.000 đồng***
.....	
NGUỒN VỐN	
A. Nợ phải trả	
.....	
Người mua trả tiền trước	***3.200.000 đồng***

- Việc phân loại tài sản và nợ phải trả thành ngắn

hạn hay dài hạn cũng phải quan tâm khi trình bày trên Bảng cân đối kế toán. Trong ví dụ trên, số liệu chi tiết về nợ phải thu cho thấy số dư nợ phải thu khách hàng A dự tính thu vào tháng 7 năm X7, tức là hơn một năm kể từ ngày lập Bảng cân đối kế toán (ngày 31/12/X5). Số dư của hai khách hàng còn lại dự tính thanh toán trong năm X6. Khi đó, khoản nợ phải thu khách hàng A được trình bày riêng ở mục "Nợ phải thu dài hạn" trên phần "Tài sản dài hạn", khoản nợ phải thu khách hàng B trình bày ở mục "Các khoản phải thu ngắn hạn" trên phần "Tài sản ngắn hạn".

Như vậy, những trường hợp ngoại lệ trên nhằm bảo đảm thông tin từ Bảng cân đối kế toán phản ánh một cách trung thực tài sản, nguồn vốn của đơn vị, đồng thời có quan tâm đến các nguyên tắc chung khi trình bày báo cáo tài chính như: tính trọng yếu, tính hợp nhất hay tính bù trừ.

2. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

a) Cơ sở dồn tích và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Sự vận động của tài sản ở đơn vị là đối tượng nghiên cứu của kế toán. Thông tin về kết quả quá trình đó trong từng kỳ kế toán là mối quan tâm của các nhà quản lý để đánh giá hiệu quả hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị. Dựa trên một cân đối có tính nguyên tắc:

Lợi nhuận = Doanh thu - Chi phí

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh được xây dựng để có thể phản ánh lợi nhuận của từng loại hoạt động và toàn bộ hoạt động của đơn vị trong một kỳ. Doanh thu và chi phí trình bày trên báo cáo này phải tuân thủ theo ***cơ sở dồn tích*** và ***nguyên tắc phù hợp***. Nghĩa là doanh thu và chi phí trên báo cáo này phản ánh giá trị lợi ích kinh tế và chi phí thực tế phát sinh đối với doanh nghiệp trong kỳ, không quan tâm đến doanh nghiệp đã thu tiền chưa hay đã chi tiền chưa trong kỳ đó. Chi phí phải phù hợp với doanh thu trong kỳ đó. Do vậy, lợi nhuận trên báo cáo là lợi nhuận kế toán chứ không phải là dòng tiền ròng sau một kỳ kinh doanh.

Để minh họa cơ sở dồn tích cho việc lập Báo cáo kết quả kinh doanh, chúng ta xem xét số liệu tài chính của một doanh nghiệp vừa mới thành lập. Số liệu tổng hợp trong năm tài chính X5 như sau:

(1) Doanh thu trong năm: 1.200 triệu đồng, trong đó tiền đã thu từ khách hàng: 800 triệu đồng.

(2) Chi phí hoạt động tương ứng với doanh thu trong năm là 550 triệu đồng. Tất cả các chi phí này đều đã thanh toán bằng tiền trong kỳ.

(3) Chi phí khấu hao tài sản cố định tính vào chi phí xác định kết quả trong năm là 150 triệu đồng.

Dựa trên cơ sở dồn tích, kết quả kinh doanh (lợi nhuận)

trong năm của doanh nghiệp sẽ không phụ thuộc đơn vị đã thu tiền bán hàng, hay đã thanh toán các khoản chi phí hay không. Do vậy, theo nguyên tắc phù hợp thì kết quả kinh doanh của năm đầu tiên được xác định như sau:

Doanh thu	1.200 triệu đồng
Chi phí hoạt động	550 triệu đồng
Chi phí khấu hao tài sản cố định	150 triệu đồng
Lợi nhuận kinh doanh	***500 triệu đồng***

Số liệu trên cho biết phần giá trị vốn chủ sở hữu vào cuối năm sẽ tăng thêm là 500 triệu đồng so với khi mới thành lập do gia tăng lợi nhuận (giả sử không phát sinh thuế thu nhập và chủ sở hữu không tăng thêm vốn góp). Số tiền thực sự sau một kỳ kinh doanh không phải tăng thêm 500 triệu.

b) Nội dung và kết cấu báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là báo cáo tài chính, phản ánh tổng quát tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh trong một kỳ kinh doanh của doanh nghiệp. Cũng như Bảng cân đối kế toán, chuẩn mực kế toán mỗi quốc gia đều có quy định về nội dung của các chỉ tiêu cần trình bày trên báo cáo kết quả

hoạt động kinh doanh. Chuẩn mực kế toán về trình bày báo cáo tài chính ở nước ta hiện nay quy định báo cáo này phản ánh kết quả của hoạt động kinh doanh và các kết quả khác. Hoạt động kinh doanh bao gồm hoạt động cung cấp hàng hóa dịch vụ và hoạt động tài chính. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh là bộ phận lợi nhuận cơ bản của mỗi tổ chức kinh tế. Phần chi phí trên báo cáo này có thể trình bày theo *chức năng kinh tế* của chi phí hay *tính chất kinh tế* của chi phí. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hiện nay ở Việt Nam được xây dựng theo chức năng kinh tế của chi phí với kết cấu như sau:

Đơn vị:.....

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

(Theo chức năng kinh tế của chi phí)

Năm...

Đơn vị tính:....

Chỉ tiêu	Năm nay	Năm trước
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ		
Các khoản giảm trừ doanh thu		
Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ		
Giá vốn hàng bán		
Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ		

Chỉ tiêu	Năm nay	Năm trước
Doanh thu hoạt động tài chính		
Chi phí tài chính		
Trong đó: chi phí lãi vay		
Chi phí bán hàng		
Chi phí quản lý doanh nghiệp		
Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh		
Thu nhập khác		
Chi phí khác		
Lợi nhuận khác		
Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế		
Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành		
Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại		
Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp		

c) Tính cân đối của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Như đã đề cập, tính cân đối của báo cáo kết quả kinh doanh thể hiện qua phương trình:

Lợi nhuận = Doanh thu - Chi phí

Mỗi yếu tố trong phương trình trên là tổng hợp của nhiều bộ phận cấu thành trong từng giai đoạn của quá trình kinh doanh. Hoạt động của mỗi giai đoạn sẽ được

phản ánh bằng chỉ tiêu kinh tế. Các chỉ tiêu kinh tế này tạo thành một hệ thống chỉ tiêu có quan hệ chặt chẽ với nhau. Để làm rõ tính cân đối một cách cụ thể, có thể dựa vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh ở nước ta hiện nay, với các cân đối cơ bản sau:

$$\text{Doanh thu thuần} = \text{Doanh thu} - \text{Các khoản giảm trừ}$$

$$\text{Lợi nhuận gộp} = \text{Doanh thu thuần} - \text{Giá vốn hàng bán}$$

$$\text{Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh} = \text{Lợi nhuận gộp} + \left| \text{Doanh thu tài chính} - \text{Chi phí tài chính} \right| - \text{Chi phí bán hàng} - \text{Chi phí quản lý doanh nghiệp}$$

$$\text{Lợi nhuận khác} = \text{Thu nhập khác} - \text{Chi phí khác}$$

Trong các chỉ tiêu trên, giá vốn hàng bán chính là giá thành của những sản phẩm sản xuất ở doanh nghiệp sản xuất, hoặc giá mua và chi phí mua hàng hóa ở doanh nghiệp thương mại đã được tiêu thụ. Các khoản giảm trừ bao gồm: Chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, giá trị hàng bán bị trả lại, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất nhập khẩu phải nộp.

Như vậy, quan hệ cân đối giữa doanh thu, chi phí

và kết quả vừa thể hiện trên tổng số, vừa thể hiện trên từng hoạt động cụ thể. Qua đó, thông tin từ báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cho phép đánh giá một cách tổng quát hiệu quả hoạt động của đơn vị.

3. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

a) Cơ sở tiền và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là báo cáo tài chính phản ánh việc hình thành và sử dụng dòng tiền phát sinh theo các hoạt động khác nhau trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp.

Khái niệm tiền trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ là các khoản vốn bằng tiền (tiền mặt tại quỹ, tiền gửi ngân hàng và tiền đang chuyển) và các khoản tương đương tiền của đơn vị. Tương đương tiền được định nghĩa là các khoản đầu tư ngắn hạn (không quá 3 tháng), có khả năng chuyển đổi thành một lượng tiền xác định và không có nhiều rủi ro trong chuyển đổi thành tiền. Là báo cáo phản ánh biến động dòng tiền trong kỳ (thu tiền và chi tiền, hoặc dòng tiền vào và dòng tiền ra) nhưng Báo cáo lưu chuyển tiền tệ không đơn thuần phản ánh sự tăng giảm như trên tài khoản kế toán "Vốn bằng tiền". Báo cáo này đã phân loại sự luân chuyển dòng tiền qua hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

Khác với Bảng cân đối kế toán hay Báo cáo kết quả kinh doanh được lập trên cơ sở dồn tích, Báo cáo lưu

chuyển tiền tệ được lập trên ***cơ sở tiền***. Do vậy, kế toán chỉ quan tâm đến dòng tiền thực thu (dòng tiền vào) và dòng tiền thực chi (dòng tiền ra) trong kỳ kế toán để trình bày báo cáo này. Nghĩa là tiền thu khác với doanh thu và tiền chi khác với chi phí. Đó chính là sự khác biệt cơ bản giữa cơ sở tiền và cơ sở dồn tích. Dựa vào số liệu từ ví dụ ở phần trước, dòng tiền ròng trên cơ sở tiền của doanh nghiệp sẽ được xác định như sau:

Tiền thu bán hàng	800 triệu đồng
Tiền chi hoạt động	(550 triệu đồng)
Dòng tiền ròng kinh doanh	***250 triệu đồng***

Báo cáo này chỉ quan tâm đến *tiền thu bán hàng* là 800 triệu đồng của doanh nghiệp nói trên, không quan tâm doanh thu đạt được là bao nhiêu. Tương tự như vậy đối với trường hợp chi phí, khoản chi phí khấu hao tài sản cố định không phải là chi phí bằng tiền nên không xem xét trong trường hợp cơ sở tiền. Như vậy, dòng tiền ròng tăng thêm sau một kỳ kinh doanh là 250 triệu đồng (giả sử các yếu tố khác không xem xét đến), ít hơn lợi nhuận kế toán của công ty là 500 triệu đồng vì còn một khoản nợ phải thu vào cuối kỳ chưa thu được. Nếu trong kỳ kế toán xem xét, toàn bộ doanh thu bán hàng đều đã thu được tiền thì dòng tiền ròng là 650 triệu đồng.

Thông tin từ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ đã bổ sung thêm một cách nhìn về tình hình tài chính của

đơn vị, đó là sự vận động của dòng tiền, một yếu tố rất quan trọng trong hoạt động thanh toán của đơn vị. Qua đó cung cấp một bức tranh toàn cảnh: tiền của đơn vị có từ đâu, sử dụng cho mục đích nào và khả năng sinh ra các dòng tiền trong tương lai. Đây là những thông tin tài chính mà hai báo cáo kế toán trên chưa thể hiện được.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ trình bày dòng tiền của ba hoạt động: hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

• Dòng tiền từ hoạt động kinh doanh: là dòng tiền phát sinh từ các hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp. Có thể kể đến một số dòng tiền cơ bản của hoạt động kinh doanh như:

- Tiền thu từ bán hàng hóa, dịch vụ.
- Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa, dịch vụ.
- Tiền chi trả lương và các khoản khác cho người lao động.
- Tiền chi nộp thuế...

• Dòng tiền từ hoạt động đầu tư: là dòng tiền phát sinh từ các hoạt động mua sắm, xây dựng, thanh lý và nhượng bán các tài sản dài hạn và các khoản đầu tư tài chính. Ví dụ:

- Tiền chi để mua sắm tài sản cố định.
- Tiền chi đầu tư, góp vốn vào đơn vị khác.
- Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán tài sản cố định.
- Tiền thu hồi từ đầu tư vào các đơn vị khác...

• Dòng tiền từ hoạt động tài chính: là dòng tiền

phát sinh từ các hoạt động tạo ra sự thay đổi về quy mô của vốn chủ sở hữu và vốn vay của doanh nghiệp. Ví dụ:

- Tiền thu do chủ sở hữu góp vốn.
- Tiền thu do đi vay ngắn hạn, dài hạn.
- Tiền chi trả nợ gốc vay.
- Tiền hoàn vốn cho người chủ sở hữu...

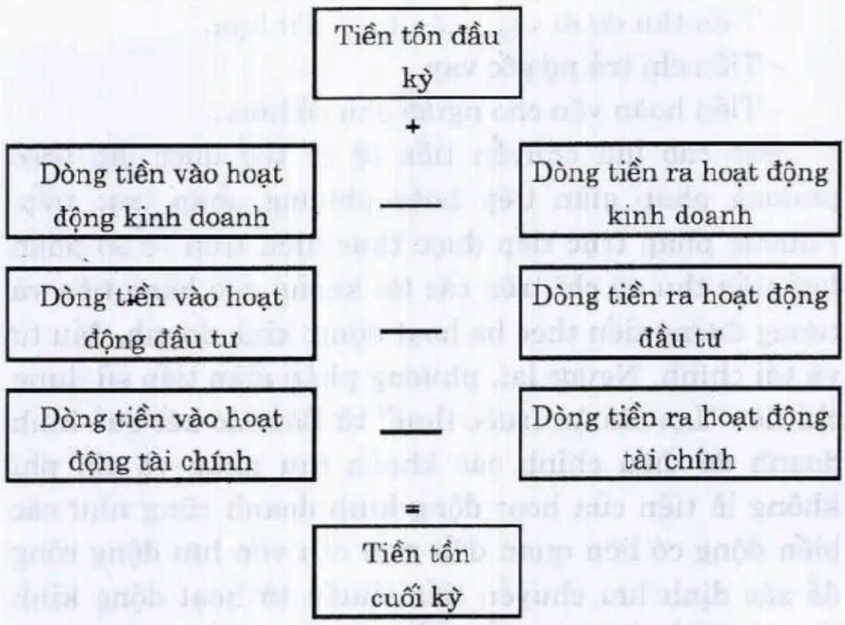
Báo cáo lưu chuyển tiền tệ có thể được lập theo phương pháp gián tiếp hoặc phương pháp trực tiếp. Phương pháp trực tiếp được thực hiện trên cơ sở phân loại tiền thu và chi trên các tài khoản vốn bằng tiền và tương đương tiền theo ba hoạt động: kinh doanh, đầu tư và tài chính. Ngược lại, phương pháp gián tiếp sử dụng chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế" từ Báo cáo kết quả kinh doanh để điều chỉnh các khoản thu nhập và chi phí không là tiền của hoạt động kinh doanh cũng như các biến động có liên quan đến nhu cầu vốn lưu động ròng để xác định lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh. Phần lưu chuyển tiền của hoạt động đầu tư và tài chính cũng được lập như phương pháp trực tiếp.

b) Tính cân đối của Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp bao gồm ba loại: lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh, lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư, lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính. Quá trình lưu chuyển tiền ở một doanh nghiệp luôn có sự cân đối, thể hiện qua phương trình sau:

Tiền tồn đầu kỳ + Tiền thu trong kỳ = Tiền chi trong kỳ + Tiền tồn cuối kỳ.

Do tiền thu và chi trong kỳ luôn gắn liền với một trong ba loại hoạt động trên nên quá trình lưu chuyển này có thể minh họa qua những cân đối sau:



Các cân đối trên cho thấy tiền tồn đầu kỳ lưu chuyển qua ba hoạt động của doanh nghiệp. Quá trình đó nảy sinh dòng tiền vào và dòng tiền ra. Dòng tiền vào từ một hoạt động là cơ sở để thực hiện dòng tiền ra cho chính hoạt động đó và cho cả các hoạt động còn lại. Chẳng hạn, tiền thu bán hàng từ hoạt động kinh doanh là cơ sở để đáp ứng nhu cầu chi mua hàng hóa, dịch vụ, trả lương cho người lao động. Tuy nhiên, dòng tiền dôi dư từ hoạt động kinh doanh có thể được sử dụng để trả nợ ngân hàng (hoạt động tài chính), hay đầu tư chứng khoán (hoạt động đầu tư). Dòng tiền vào từ hoạt động

tài chính qua đi vay có thể được sử dụng để đáp ứng nhu cầu mở rộng nhà xưởng (hoạt động đầu tư) hay để mua hàng hóa cho kinh doanh (hoạt động kinh doanh) hay trả các khoản nợ vay khác. Có thể thấy, quá trình vận động của dòng tiền diễn ra liên tục, được hình thành, sử dụng và bổ sung cho nhau giữa ba loại hoạt động dẫn đến tiền tồn cuối kỳ thường có chênh lệch so với đầu kỳ. Đó chính là kết quả của quá trình lưu chuyển tiền tệ ở doanh nghiệp.

Như vậy, tính cân đối của Báo cáo lưu chuyển tiền tệ không chỉ đơn thuần thể hiện qua phương trình cân đối trên mà còn là cân đối giữa dòng tiền của hoạt động này với dòng tiền của hoạt động khác. Nhờ tính cân đối này mà báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho biết tiền tạo ra từ hoạt động nào và sử dụng cho mục đích gì. Tính cân đối của báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho phép người sử dụng báo cáo biết được một phần tình hình tài chính doanh nghiệp, dự đoán dòng tiền trong tương lai để có quyết định kinh doanh đúng đắn.

CÂU HỎI ÔN TẬP

1. Vị trí của phương pháp tổng hợp cân đối kế toán trong quy trình kế toán ở một tổ chức?
2. Tại sao việc trình bày báo cáo kế toán cần bảo đảm tính nhất quán?
3. Khái niệm về Bảng cận đối kế toán? Hãy phân tích tính chất cân đối của Bảng cân đối kế toán.

4. Mối liên hệ giữa tài khoản và Bảng cân đối kế toán? Nêu các nguyên tắc lập Bảng cân đối kế toán?

5. Khái niệm về Báo cáo kết quả kinh doanh? Tính chất cân đối của Báo cáo kết quả kinh doanh?

6. Mối liên hệ giữa Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh?

7. Phân biệt cơ sở dồn tích và cơ sở tiền? Cho ví dụ minh họa.

8. Phân biệt các hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính. Cho ví dụ có liên quan đến mỗi hoạt động. Mối liên hệ về dòng tiền giữa ba loại hoạt động trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

BÀI TẬP

Bài 1. Hãy trình bày số liệu dưới đây trên Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp A&C vào ngày 31/12/N. Nêu ý nghĩa kinh tế của số liệu vừa trình bày nói trên.

1. Nguyên giá Tài sản cố định hữu hình: 1.500 triệu đồng, giá trị hao mòn lũy kế tài sản cố định hữu hình: 540 triệu đồng.

2. Tổng số dư Nợ trên TK 131 - Phải thu khách hàng là 400 triệu đồng, trong đó:

- Dư Nợ CT 131 - Phải thu khách hàng M là 200 triệu đồng, đến hạn: 30/6/N+1.
- Dư Nợ CT 131 - Phải thu khách hàng N là 150 triệu đồng, đến hạn: 15/3/N+1.
- Dư Có CT 131 - Phải thu khách hàng P là 50 triệu đồng, đến hạn: 15/2/N+1.

- Dư Nợ CT 131 - Phải thu khách hàng Q là 100 triệu đồng, đến hạn: 30/7/N+2.

3. Tổng số dư Có TK 331 - Phải trả người bán là 600 triệu đồng, trong đó:

- Dư Nợ CT 331 - Phải trả người bán A là 100 triệu đồng, đến hạn: 15/2/N+1.
- Dư Có CT 331 - Phải trả người bán B là 400 triệu đồng, đến hạn: 30/6/N+1.
- Dư Có CT 331 - Phải trả người bán C là 300 triệu đồng, đến hạn: 30/3/N+1.

Bài 2. Có số liệu vào ngày 31/12/N trên sổ kế toán của doanh nghiệp A&B:

Chỉ tiêu	Số tiền (triệu đồng)	Ghi chú
Thành phẩm	200	
Vật liệu	100	
Tiền lương phải trả người lao động	60	Đến hạn vào 15/1/N+1
Khoản phải thu khách hàng	400	Trong đó: 150 đến hạn vào 15/4/N+2
Tiền ứng trước của khách hàng	30	Hợp đồng cung cấp hàng vào 15/2/N+1
Nguyên giá tài sản cố định	1.000	
Hao mòn tài sản cố định	200	Dư nợ
Vay ngân hàng	960	Đến hạn vào 20/6/N+1
Vốn góp của chủ sở hữu	?	

Chỉ tiêu	Số tiền (triệu đồng)	Ghi chú
Lợi nhuận sau thuế còn lại chưa phân phối	50	Dư nợ
Quỹ dự phòng tài chính	150	
Dự phòng nợ phải thu khó đòi	20	Dư có
Tạm ứng cho người lao động trong DN	70	
Vay dài hạn ngân hàng	140	Đến hạn vào 10/4/N+4
Thuế chưa nộp ngân sách nhà nước	40	Đến hạn vào 15/1/N+1
Tiền gửi ngân hàng	750	
Tiền mặt tại quỹ	50	
Tiền ứng trước cho nhà cung cấp	150	Hợp đồng cung cấp hàng vào 1/2/N+1

Yêu cầu:

1. Hãy phân loại và trình bày các thông tin trên Bảng cân đối kế toán.

2. Hãy xác định phần vốn góp của chủ sở hữu dựa trên tính chất cân đối của Bảng cân đối kế toán.

3. Dựa trên Bảng cân đối kế toán vừa lập, hãy cho biết tổng giá trị tài sản ngắn hạn và giá trị từng loại tài sản ngắn hạn.

4. Hãy cho biết tổng giá trị nợ phải trả ngắn hạn. Nêu ý nghĩa của từng mục nợ phải trả ngắn hạn.

Bài 3. Bảng cân đối kế toán vào ngày 1/1/N của một doanh nghiệp thương mại như sau *(đơn vị tính: triệu đồng)*.

Tài sản	Đầu kỳ	Nguồn vốn	Cuối kỳ
Tiền mặt	10	Vay ngắn hạn ngân hàng	500
Tiền gửi ngân hàng	500	Nợ phải trả người bán	20
Hàng hóa	30	Vốn đầu tư của chủ sở hữu	1.520
Nguyên giá tài sản cố định hữu hình	1.500		
Tổng cộng	**2.040**	Tổng cộng	**2.040**

Trong tháng 1/N, tại doanh nghiệp phát sinh các nghiệp vụ kinh tế sau:

1. Chi tiền gửi ngân hàng thanh toán cho nhà cung cấp: 20 triệu đồng.

2. Vay ngắn hạn ngân hàng, đã nhận giấy báo có ngân hàng: 300 triệu.

3. Mua thiết bị, máy móc chưa thanh toán cho nhà cung cấp: 200 triệu đồng.

4. Rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt: 40 triệu đồng.

5. Tạm ứng cho nhân viên đi công tác: 10 triệu đồng bằng tiền mặt.

6. Mua hàng chưa thanh toán nhà cung cấp: 80 triệu đồng. Hàng đã nhập kho.

7. Chi tiền gửi ngân hàng trả nợ nhà cung cấp: 100 triệu đồng.

8. Chủ sở hữu góp một nhà xưởng có giá trị 1.000 triệu đồng.

Yêu cầu:

1. Hãy mở các tài khoản tương ứng và phản ánh số dư đầu kỳ vào các tài khoản liên quan.

2. Phản ánh các nghiệp vụ kinh tế trên vào các tài khoản có liên quan. Sau đó, rút số dư cuối kỳ và lập Bảng cân đối kế toán vào ngày 31/1/N.

3. Anh (chị) nhận xét gì về mối quan hệ giữa tài khoản kế toán và số liệu trên Bảng cân đối kế toán từ yêu cầu 1 và 2.

4. Hãy giải thích biến động số liệu trên Bảng bản cân đối kế toán vào cuối kỳ so với đầu kỳ.

Bài 4. Trích một số dữ liệu trên Báo cáo kết quả kinh doanh của doanh nghiệp T&T trong hai năm N và N-1 như sau: *(đơn vị tính: triệu đồng).*

Chỉ tiêu	N	N-1
Doanh thu thuần	75.000	64.000
Giá vốn hàng bán	48.500	44.000
Lợi nhuận gộp	?	?
Chi phí tài chính	?	2.000
Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	16.000	12.000
Lợi nhuận thuần hoạt động kinh doanh	?	?
Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	1.400	?
Lợi nhuận kế toán sau thuế	5.600	4.800

Yêu cầu: Dựa vào tính chất cân đối của Báo cáo kết quả kinh doanh, hãy hoàn thành các số liệu còn thiếu qua hai năm.

Bài 5. Tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế có liên quan đến thu và chi tiền của một doanh nghiệp trong kỳ như sau:

1. Chi tiền gửi ngân hàng thanh toán nợ người bán: 150 triệu đồng.

2. Thu tiền bán hàng qua tài khoản ngân hàng: 95 triệu đồng.

3. Chi tiền gửi ngân hàng, mua máy móc, thiết bị: 900 triệu đồng.

4. Nhận tiền góp vốn từ chủ doanh nghiệp: 800 triệu đồng qua ngân hàng.

5. Chuyển khoản thanh toán lương cho người lao động trong kỳ: 150 triệu đồng.

6. Chi tiền mặt cho các hoạt động quản lý văn phòng: 15 triệu đồng.

7. Chuyển khoản trả nợ vay ngắn hạn ngân hàng: 300 triệu đồng.

8. Vay dài hạn ngân hàng, đã tăng số dư tài khoản ngân hàng: 400 triệu đồng.

Yêu cầu:

1. Hãy phân loại dòng tiền của doanh nghiệp nói trên theo ba hoạt động: kinh doanh, đầu tư và tài chính.

2. Giả sử, số dư đầu kỳ của tài khoản tiền (tiền mặt và tiền gửi ngân hàng) là 1.500 triệu đồng. Hãy trình bày các số liệu một cách phù hợp trên Báo cáo lưu

chuyển tiền của doanh nghiệp theo mẫu dưới đây. (Chú ý là dòng tiền vào ghi dương, dòng tiền ra ghi âm).

Chỉ tiêu	Số tiền
I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh	
1. Tiền thu từ....	
2. Tiền chi cho.....	
.....	
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư	
1. Tiền thu từ...	
2. Tiền chi cho...	
.....	
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính	
1. Tiền thu từ...	
2. Tiền chi cho...	
....	
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ	
Tiền tồn đầu kỳ	**1.500 đ**
Tiền tồn cuối kỳ	***?***

3. Dựa vào tính chất cân đối của Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, hãy xác định lưu chuyển tiền thuần của từng hoạt động và số dư tiền cuối kỳ ở doanh nghiệp.

Chương VIII

KẾ TOÁN CÁC QUÁ TRÌNH KINH DOANH CHỦ YẾU

I. KHÁI QUÁT CHUNG VỀ KẾ TOÁN CÁC QUÁ TRÌNH KINH DOANH

Quá trình kinh doanh diễn ra ở các doanh nghiệp chính là quá trình sử dụng tài sản của đơn vị nhằm đạt được mục tiêu lợi nhuận. Hay nói cách khác, quá trình kinh doanh được thực hiện thông qua sự vận động của tài sản trong các doanh nghiệp. Sự vận động của tài sản trong các doanh nghiệp phụ thuộc vào chức năng hoạt động của doanh nghiệp. Chẳng hạn, chức năng của doanh nghiệp sản xuất là mua các yếu tố cần thiết cho sản xuất, tiến hành sản xuất và tiêu thụ sản phẩm, do đó trong doanh nghiệp sản xuất tài sản vận động qua ba quá trình: cung cấp, sản xuất và tiêu thụ. Chức năng của doanh nghiệp thương mại là mua và bán hàng hoá nên trong loại hình doanh nghiệp này, tài sản chỉ vận động qua hai quá trình: cung cấp và tiêu thụ.

Kế toán với chức năng thông tin và kiểm tra về sự

hình thành và vận động của tài sản trong đơn vị cần phải vận dụng các phương pháp kế toán để thu thập, đo lường, phản ánh và cung cấp thông tin về các quá trình kinh doanh diễn ra ở đơn vị. Nhìn chung, kế toán các quá trình kinh doanh đều thực hiện các bước sau:

- Thu thập thông tin ban đầu: Quá trình kinh doanh diễn ra ở đơn vị chính là sự phát sinh các nghiệp vụ kinh tế. Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được "sao chụp" trên các chứng từ. Các chứng từ phản ánh các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến hoạt động kinh doanh của đơn vị có thể được lập ở bên trong hoặc bên ngoài đơn vị tuỳ theo địa điểm phát sinh nghiệp vụ kinh tế. Các chứng từ bên trong không phải luôn luôn được lập bởi bộ phận kế toán mà có thể được lập bởi các bộ phận liên quan trong đơn vị. Chất lượng của thông tin kế toán trước tiên được quyết định bởi chất lượng của thông tin ban đầu. Do đó, quy trình thu thập thông tin ban đầu cần phải được thiết kế và kiểm soát cẩn thận. Các chứng từ kế toán liên quan đến hoạt động kinh doanh của đơn vị cuối cùng đều được tập hợp về bộ phận kế toán. Khi thu thập chứng từ, kế toán phải kiểm tra tính hợp lệ của chứng từ cũng như tính hợp pháp của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trước khi sử dụng chứng từ để ghi sổ kế toán.

- Xử lý thông tin: Từ các chứng từ kế toán thu thập được, kế toán tiến hành phân tích quan hệ đối ứng kế toán được hình thành ở mỗi nghiệp vụ kinh tế để lập định khoản và ghi sổ kế toán trên cơ sở vận dụng phương pháp tài khoản và ghi kép. Ngoài ra, kế toán

còn vận dụng phương pháp đo lường để biểu hiện đối tượng kế toán bằng thước đo tiền tệ.

- Cung cấp thông tin: Trên cơ sở thông tin kế toán đã được xử lý và ghi sổ kế toán, kế toán vận dụng phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán để lập các báo cáo cần thiết nhằm cung cấp thông tin cho các đối tượng có liên quan.

II. KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH CUNG CẤP

1. Đặc điểm quá trình cung cấp và nhiệm vụ kế toán quá trình cung cấp

Các hoạt động trong quá trình cung cấp là mua sắm các yếu tố cần thiết cho hoạt động của đơn vị như: máy móc, thiết bị, vật tư, hàng hoá,... Tuy nhiên hoạt động đầu tư, mua sắm tài sản cố định không phải là hoạt động thường xuyên của quá trình cung cấp, mà hoạt động chủ yếu của quá trình cung cấp là mua vật tư dự trữ cho quá trình sản xuất ở doanh nghiệp sản xuất, hoặc mua hàng hoá dự trữ cho quá trình tiêu thụ ở doanh nghiệp thương mại. Do đó, trong phần này chỉ đề cập đến kế toán quá trình mua vật tư, hàng hoá.

Thực hiện quá trình cung cấp, đơn vị nhận các loại vật tư, hàng hoá cần thiết cho hoạt động của mình, đồng thời phải thanh toán tiền mua hàng cho người cung cấp vật tư, hàng hoá. Ngoài ra, đơn vị còn phải chi ra các khoản chi khác trong quá trình mua hàng như: chi vận chuyển, bốc dỡ, bảo quản vật tư, hàng hoá,...

Để cung cấp thông tin phục vụ quản lý hoạt động mua hàng, kế toán quá trình mua hàng có nhiệm vụ:

- Phản ánh đầy đủ, kịp thời tình hình mua và nhập kho vật tư, hàng hoá cả về số lượng và giá trị.
- Xác định giá gốc của vật tư, hàng hoá mua vào.
- Lập báo cáo về hoạt động mua hàng theo yêu cầu của quản lý.

2. Vận dụng các phương pháp kế toán trong kế toán quá trình cung cấp

Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình mua hàng được "sao chụp" vào các ***chứng từ kế toán*** liên quan. Cụ thể, nghiệp vụ mua hàng được phản ánh trên Hoá đơn mua hàng (Hoá đơn giá trị gia tăng); nghiệp vụ chi tiền thanh toán tiền mua hàng được phản ánh trên Phiếu chi tiền mặt hoặc Giấy báo Nợ của ngân hàng; nghiệp vụ nhập kho vật tư, hàng hoá được phản ánh trên Phiếu nhập kho. Ngoài ra, các chi phí khác phát sinh trong quá trình mua hàng cũng phải có các chứng từ liên quan chứng minh sự phát sinh các khoản chi phí đó.

Về nguyên tắc, vật tư, hàng hoá phải được phản ánh vào sổ kế toán tổng hợp bằng thước đo giá trị. Phương pháp đo lường đối tượng kế toán được vận dụng để xác định giá trị vật tư, hàng hoá mua vào. ***Giá trị vật tư, hàng hoá phải được xác định dựa trên nguyên tắc giá phí (giá gốc) và nguyên tắc khách quan***. Tức là giá trị vật tư, hàng hoá được ghi nhận theo giá gốc dựa trên các chứng từ hợp lệ phản ánh các chi phí thực tế phát

sinh trong quá trình mua vật tư, hàng hoá như: hoá đơn mua hàng và các chứng từ về chi phí vận chuyển, bốc dỡ,...

Trên cơ sở các chứng từ kế toán phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình cung cấp và nguyên tắc xác định giá gốc của vật tư, hàng hoá mua ngoài, kế toán vận dụng phương pháp tài khoản và ghi kép để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình mua hàng vào các tài khoản liên quan:

- ***Các tài khoản hàng tồn kho***: TK 151 "Hàng mua đang đi đường", TK 152 "Nguyên liệu, vật liệu", TK 153 "Công cụ, dụng cụ", TK 156 "Hàng hoá".

- ***Các tài khoản thanh toán***: TK 331 "Phải trả người bán", TK 141 "Tạm ứng".

- ***Các tài khoản tiền***: TK 111 "Tiền mặt", TK 112 "Tiền gửi ngân hàng".

Một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu phát sinh trong quá trình cung cấp được định khoản như sau:

- Khi mua vật tư, hàng hoá về nhập kho, kế toán xác định giá gốc của vật tư, hàng hóa, ghi:

Nợ TK 152, 153, 156: giá gốc.

Có TK 111, 112: nếu đã thanh toán tiền mua hàng.

Có TK 141: nếu thanh toán bằng tiền đã tạm ứng cho nhân viên thu mua.

Có TK 331: nếu chưa trả tiền cho người bán.

- Trường hợp hàng mua đã thuộc quyền sở hữu của đơn vị, nhưng đến cuối tháng hàng vẫn chưa về nhập kho, kế toán ghi tăng hàng mua đang đi đường:

Nợ TK 151: giá gốc.

Có TK 111, 112, 141, 331.

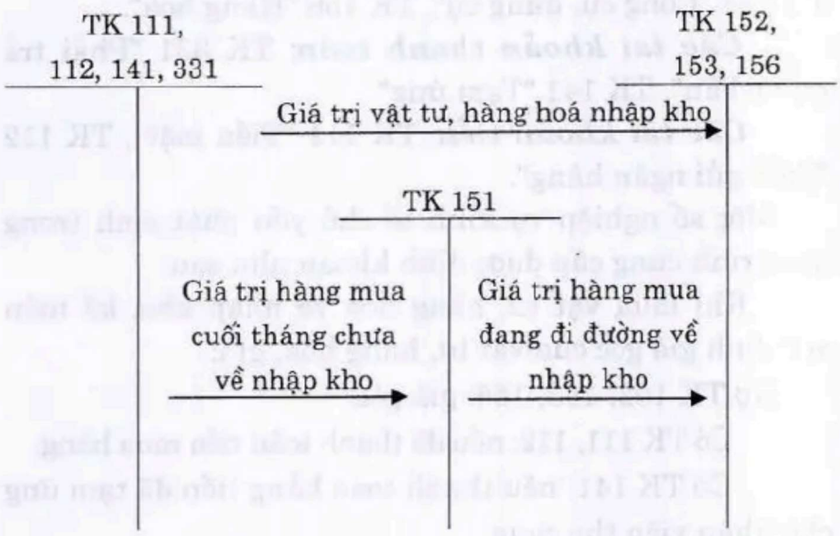
- Khi hàng mua đang đi đường về nhập kho, ghi:

Nợ TK 152, 153,156.

Có TK 151 "Hàng mua đang đi đường".

Trên cơ sở số liệu được phản ánh ở các sổ kế toán (tài khoản) theo dõi vật tư, hàng hoá, kế toán vận dụng phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán để lập các ***báo cáo về mua hàng*** theo yêu cầu của quản lý.

Sơ đồ kế toán quá trình cung cấp



Ví dụ 1: Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình cung cấp của Công ty X trong quý 4 năm N như sau *(đơn vị tính: 10.000 đồng):*

1. Mua vật liệu A nhập kho, giá mua 13.530. Công ty đã chuyển khoản thanh toán tiền mua hàng cho

người bán. Chi phí vận chuyển: 420, đã thanh toán bằng tiền mặt.

2. Ứng trước tiền cho người bán S bằng chuyển khoản: 24.200.

3. Số vật liệu B đang đi đường ở cuối quý trước về nhập kho, giá mua: 5.720.

4. Mua và nhập kho vật liệu A và B, giá mua của vật liệu A: 17.600, vật liệu B: 6.600. Tiền hàng đơn vị đã ứng trước cho người bán S (ở nghiệp vụ 2). Chi phí vận chuyển hai loại vật liệu: 1.760, đã thanh toán bằng tiền mặt. Chi phí vận chuyển phân bổ cho hai loại vật liệu theo giá mua.

5. Mua một số công cụ dụng cụ, giá mua: 9.240, Công ty đã nhận được Hoá đơn nhưng chưa thanh toán tiền cho người bán P. Đến cuối quý số công cụ dụng cụ này vẫn chưa về nhập kho.

Các nghiệp vụ kinh tế trên được định khoản như sau:

1. A) Nợ TK 152 13.530
CT TK 152-A 13.530
Có TK 112 13.530
b) Nợ TK 152 420
CT TK 152-A 420
Có TK 111 420
2. Nợ TK 331 24.200
CT TK 331 - Người bán S 4.200
Có TK 112 24.200
3. Nợ TK 152 5.200
CT TK 152-B 5.200

Có TK 151 5.200
CT TK 151-B 5.200
4. A) Nợ TK 152 24.200
CT TK 152-A 17.600
CT TK 152-B 6.600
Có TK 331 24.200
CT TK 331 - Người bán S24.200
b) Phân bổ chi phí vận chuyển:

- Chi phí vận chuyển phân bổ cho vật liệu A: $\frac{1.760}{24.200} \times 17.600 = 1.280$

- Chi phí vận chuyển phân bổ cho vật liệu B: $\frac{1.760}{24.200} \times 6.600 = 480$

Nợ TK 152 1.760
CT TK 152-A 1.280
CT TK 152-B 480
Có TK 111 1.760
5. Nợ TK 151 9.240
CT TK 151-CCDC 9.240
Có TK 331 9.240
CT TK 331 - Người bán P 9.240

III. KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH SẢN XUẤT

1. Đặc điểm quá trình sản xuất và nhiệm vụ kế toán quá trình sản xuất

Nguyên, vật liệu mua vào ở quá trình cung cấp được

đưa vào quá trình sản xuất dưới sự tác động của lao động và tư liệu lao động để tạo ra sản phẩm. Các hao phí về nguyên, vật liệu, công cụ, dụng cụ, tài sản cố định, sức lao động chuyển dịch vào giá trị sản phẩm gọi là chi phí sản xuất - cơ sở để tính giá thành sản xuất (giá gốc) của thành phẩm. Đây chính là quá trình vận dụng phương pháp đo lường vào một trường hợp cụ thể là đo lường giá trị tài sản hình thành qua quá trình sản xuất. Với trường hợp cụ thể này, ta gọi là tính giá thành sản xuất của thành phẩm (hay gọi là giá thành sản phẩm). Việc tính toán chính xác giá thành sản xuất của thành phẩm có ý nghĩa quan trọng trong việc kiểm soát chi phí và là cơ sở để xác định giá bán hợp lý. Quá trình sản xuất thường diễn ra liên tục nên rất khó xác định chi phí sản xuất của một chu kỳ sản xuất để xác định giá thành sản phẩm được tạo ra trong chu kỳ đó. Do đó, các đơn vị thường tập hợp chi phí sản xuất theo kỳ kế toán (thường là tháng hoặc quý), trên cơ sở đó, tại thời điểm cuối kỳ, kế toán tính giá thành sản xuất của thành phẩm được tạo ra trong kỳ. Thông thường quá trình sản xuất diễn ra liên tục và chu kỳ sản xuất không trùng với kỳ kế toán, nên tại thời điểm cuối kỳ kế toán, ngoài khối lượng thành phẩm được tạo ra trong kỳ còn có sản phẩm dở dang. Do đó, để xác định giá thành của sản phẩm hoàn thành trong kỳ, kế toán còn phải tính giá sản phẩm dở dang cuối kỳ.

Để cung cấp thông tin cho quản lý quá trình sản xuất cũng như đưa ra các quyết định kinh doanh, kế toán quá trình sản xuất cần thực hiện các nhiệm vụ sau:

- Phản ánh đúng, đủ, kịp thời các chi phí sản xuất thực tế phát sinh trong kỳ.

- Xác định giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ và giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ một cách hợp lý. Việc tính giá thành sản xuất của thành phẩm phải tuân thủ nguyên tắc giá phí (giá gốc) và nguyên tắc khách quan.

- Lập báo cáo về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo yêu cầu quản lý.

2. Vận dụng các phương pháp kế toán trong kế toán quá trình sản xuất

Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình sản xuất được "sao chụp" trên các chứng từ kế toán như: Phiếu xuất kho vật tư, Bảng thanh toán lương, Bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương, Bảng phân bổ khấu hao tài sản cố định, Phiếu nhập kho thành phẩm,...

Giá gốc của thành phẩm bao gồm các hao phí về đối tượng lao động, lao động và tư liệu lao động kết tinh trong sản phẩm. Do vậy để đo lường giá thành sản phẩm, trước hết phải tập hợp chi phí phát sinh liên quan đến sản xuất sản phẩm. Để đáp ứng nhu cầu thông tin phục vụ cho quản lý chi phí sản xuất, các chi phí này phải tập hợp theo công dụng của chi phí, cụ thể gồm ba khoản mục sau:

- ***Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp***: là chi phí nguyên, vật liệu chính, vật liệu phụ tham gia vào quá trình sản xuất sản phẩm và có thể dễ dàng xác

định liên quan đến sản xuất sản phẩm nào, do đó thường được tập hợp trực tiếp cho từng loại sản phẩm hay nhóm sản phẩm.

- ***Chi phí nhân công trực tiếp***: bao gồm tiền lương, phụ cấp phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm và các khoản trích theo lương của những công nhân này tính vào chi phí như: bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn và bảo hiểm thất nghiệp. Chi phí nhân công trực tiếp có thể dễ dàng xác định liên quan đến sản xuất sản phẩm nào, do đó thường được tập hợp trực tiếp cho từng loại sản phẩm hay nhóm sản phẩm.

- ***Chi phí sản xuất chung***: là các chi phí sản xuất khác ngoài hai khoản mục chi phí trực tiếp trên và liên quan chung đến hoạt động sản xuất ở phân xưởng hoặc ở các bộ phận sản xuất. Thuộc về chi phí sản xuất chung bao gồm: tiền lương, phụ cấp phải trả cho nhân viên phân xưởng (nhân viên quản lý và phục vụ sản xuất), và các khoản trích theo lương của nhân viên phân xưởng tính vào chi phí; chi phí nguyên, vật liệu không thể tập hợp trực tiếp cho từng loại sản phẩm hay nhóm sản phẩm; chi phí công cụ, dụng cụ dùng cho sản xuất; chi phí khấu hao và sửa chữa tài sản cố định dùng cho sản xuất; chi phí điện nước dùng ở bộ phận sản xuất,...

Trên cơ sở các chứng từ kế toán phản ánh chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất như: Phiếu xuất vật tư, Bảng phân bổ tiền lương, Bảng phân bổ khấu hao tài sản

cố định,... kế toán phân loại và tập hợp chi phí sản xuất vào các ***tài khoản chi phí sản xuất***, TK 621 "Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp", TK 622 "Chi phí nhân công trực tiếp", TK 627 "Chi phí sản xuất chung" như sau:

- Tập hợp chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ TK 621 "Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp".

Có TK 152 "Nguyên liệu, vật liệu".

- Tập hợp chi phí nhân công trực tiếp phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ TK 622 "Chi phí nhân công trực tiếp".

Có TK 334: Tiền lương, phụ cấp phải trả công nhân trực tiếp sản xuất.

Có TK 338: Trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, công đoàn phí, bảo hiểm tự nguyện theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất tính vào chi phí.

- Tập hợp chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ TK 627 "Chi phí sản xuất chung".

Có TK 152: Chi phí vật liệu không thể tập hợp trực tiếp cho từng loại sản phẩm hay nhóm sản phẩm.

Có TK 153, 242: Chi phí công cụ, dụng cụ dùng cho sản xuất.

Có TK 214: Trích khấu hao tài sản cố định dùng cho sản xuất.

Có TK 334: Tiền lương, phụ cấp phải trả nhân viên phân xưởng.

Có TK 338: Các khoản trích theo lương của nhân viên phân xưởng tính vào chi phí.

Có TK 111, 112, 152, 331,...: Các chi phí sản xuất chung khác.

Toàn bộ chi phí sản xuất đã tập hợp ở các TK 621, 622, 627 đến cuối kỳ được tổng hợp và kết chuyển sang TK 154 "Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang" để tính giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ. Bút toán kết chuyển chi phí được thực hiện như sau:

Nợ TK 154 "Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang".

Có TK 621 "Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp".

Có TK 622 "Chi phí nhân công trực tiếp".

Có TK 627 "Chi phí sản xuất chung".

Để phục vụ cho việc tính giá thành sản xuất của sản phẩm hoàn thành trong kỳ, kế toán đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ và ghi vào số dư cuối kỳ của TK 154 "Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang". Trên cơ sở số liệu chi phí sản xuất dở dang ở đầu kỳ, chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ và chi phí sản xuất dở dang ở cuối kỳ được phản ánh ở TK 154 "Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang", kế toán tính giá thành sản xuất của thành phẩm được sản xuất trong kỳ như sau:

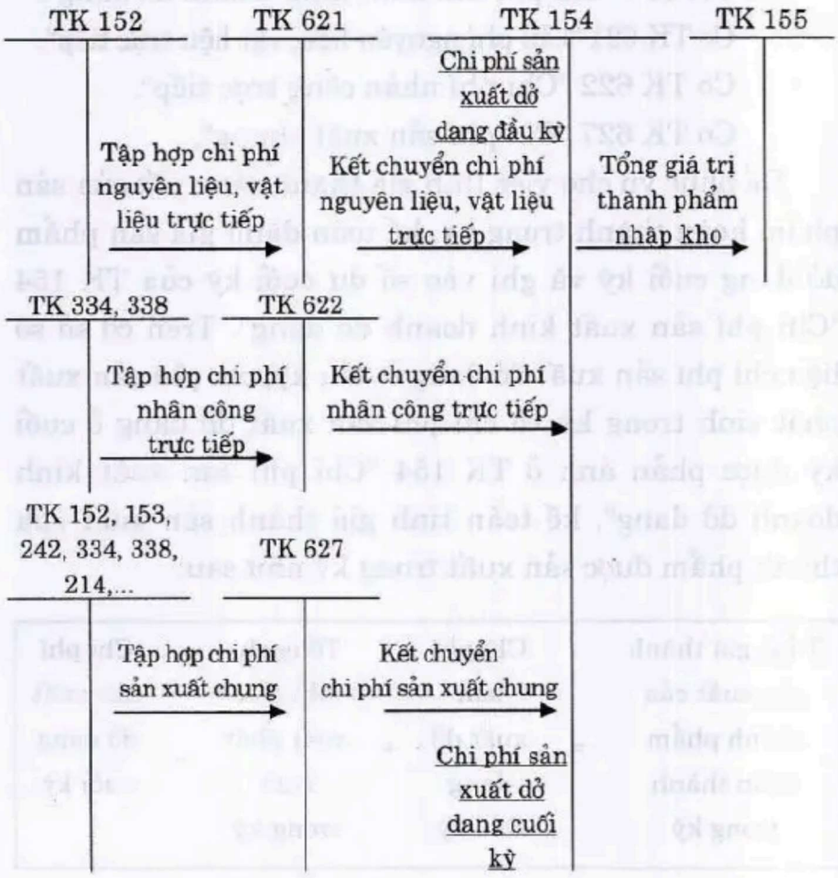
Tổng giá thành sản xuất của thành phẩm hoàn thành trong kỳ	=	Chí phí sản xuất dở dang đầu kỳ	+	Tổng chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	−	Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ

Sau khi tính giá thành sản xuất của sản phẩm hoàn thành trong kỳ, kế toán kết chuyển giá thành sản xuất của thành phẩm nhập kho trong kỳ vào TK 155 "Thành phẩm" như sau:

Nợ TK 155 "Thành phẩm".

Có TK 154 "Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang".

Sơ đồ kế toán quá trình sản xuất



Việc tính giá thành sản xuất của thành phẩm được thể hiện ở Bảng tính giá thành như sau:

BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH

Tên sản phẩm:

Số lượng thành phẩm:

Đơn vị tính:

Khoản mục chi phí	CPSX dở dang đầu kỳ	CPSX phát sinh trong kỳ	CPSX dở dang cuối kỳ	Tổng giá thành sản xuất	Giá thành đơn vị sản phẩm
	(1)	(2)	(3)	(4)=(1)+(2)-(3)	(5)=(4)/ SL
1. Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp 2. Chi phí nhân công trực tiếp 3. Chi phí sản xuất chung					
Tổng cộng					

Ngoài ra, trên cơ sở chi phí sản xuất được phản ánh ở các sổ (tài khoản) chi phí, kế toán còn lập báo cáo về chi phí sản xuất theo yêu cầu của quản lý.

Ví dụ 2: Tình hình sản xuất sản phẩm A trong quý 4 năm N tại Công ty X như sau *(đơn vị tính: 10.000 đồng).*

1. Giá trị vật liệu chính xuất kho dùng cho sản xuất sản phẩm: 210.400.

2. Giá trị vật liệu phụ xuất dùng cho sản xuất sản phẩm: 21.040.

3. Tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm: 60.000, nhân viên quản lý và phục vụ ở phân xưởng: 8.000.

4. Trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, công đoàn phí và bảo hiểm tự nguyện tính vào chi phí theo quy định.

5. Trích khấu hao tài sản cố định ở bộ phận sản xuất: 12.000.

6. Chi phí sản xuất chung khác chi bằng tiền mặt: 4.500.

Yêu cầu:

1/ Định khoản các nghiệp vụ kinh tế trên.

2/ Phản ánh các nghiệp vụ kinh tế trên vào các tài khoản kế toán liên quan và kết chuyển chi phí để tính giá thành sản phẩm.

3/ Lập bảng tính giá thành sản phẩm A.

Cho biết:

- Theo quy định hiện hành, các khoản bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, công đoàn phí và bảo hiểm tự nguyện trích theo lương tính vào chi phí với tỷ lệ lần lượt là 18%, 3%, 2% và 1%.

- Trong tháng hoàn thành nhập kho 6.000 sản phẩm A.

- Chi phí sản xuất dở dang ở đầu quý và cuối quý như sau:

Khoản mục chi phí	Chi phí sản xuất dở dang đầu quý	Chi phí sản xuất dở dang cuối quý
1. Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	46.287	57.727
2. Chi phí nhân công trực tiếp	15.280	17.680
3. Chi phí sản xuất chung	5.204	6.724
Tổng cộng	**66.771**	**82.131**

1/ Định khoản:

1. Nợ TK 621 210.400
   Có TK 152 210.400
2. Nợ TK 621 21.040
   Có TK 152 21.040
3. Nợ TK 622 60.000
   Nợ TK 627 8.000
   Có TK 334 68.000
4. Nợ TK 622 14.400 (60.000 x 24%)
   Nợ TK 627 1.920 (8.000 x 24%)
   Có TK 338 16.320
5. Nợ TK 627 12.000
   Có TK 214 12.000
6. Nợ TK 627 4.500
   Có TK 111 4.500

2/ Phản ánh các nghiệp vụ kinh tế vào các tài khoản liên quan

TK 621

(1)	210.400	231.440	(7a)
(2)	21.040		
	231.440	231.440	

TK 622

(3)	60.000	74.400	(7b)
(4)	14.400		
	74.400	74.400	

TK 627

(3)	8.000	26.420	(7c)
(4)	1.920		
(5)	12.000		
(6)	4.500		
	26.420	26.420	

TK 334

		68.000	(3)

TK 338

		16.320	(4)

TK 154

	66.771		
(7a)	231.440	316.900	(8)
(7b)	74.400		
(7c)	26.420		
	332.260		
	82.131		

TK 155

	xxxxxx		
(8)	316.900		

TK 152

	xxxxxx	210.400	(1)
		21.040	(2)

TK 214

	xxxxxx		
		12.000	(5)

TK 111

	xxxxx	4.500	(6)

3/ Lập bảng tính giá thành

BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM A

Số lượng thành phẩm: 6.000

Đơn vị tính: 10.000 đồng

Khoản mục chi phí	CPSX dở dang đầu kỳ	CPSX phát sinh trong kỳ	CPSX dở dang cuối kỳ	Tổng giá thành sản xuất	Giá thành đơn vị sản phẩm
	(1)	(2)	(3)	(4)=(1)+(2)-(3)	(5)=(4)/ 6.000
1. Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	46.287	231.440	57.727	220.000	36,67
2. Chi phí nhân công trực tiếp	15.280	74.400	17.680	72.000	12
3. Chi phí sản xuất chung	5.204	26.420	6.724	24.900	4,15
Tổng cộng	**66.771**	**332.260**	**82.131**	**316.900**	**52,82**

IV. KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH TIÊU THỤ

1. Đặc điểm quá trình tiêu thụ và nhiệm vụ của kế toán quá trình tiêu thụ

Tiêu thụ là khâu cuối cùng của chu kỳ kinh doanh của doanh nghiệp. Trong quá trình này, doanh nghiệp sản xuất bán thành phẩm được tạo ra ở quá trình sản xuất, doanh nghiệp thương mại bán hàng hoá đã được

mua ở quá trình cung cấp. Giá gốc của thành phẩm, hàng hoá bán ra trong kỳ được ghi nhận là chi phí để xác định lợi nhuận trong kỳ và gọi là *giá vốn hàng bán.* Giá bán của thành phẩm, hàng hoá bán ra trong kỳ tương ứng được ghi nhận là *doanh thu bán hàng* trong kỳ. Trong quá trình tiêu thụ, đơn vị còn phải chi ra các khoản chi phí phục vụ cho hoạt động bán hàng, được gọi là chi phí bán hàng, như: chi phí nhân viên bán hàng, chi phí khấu hao tài sản cố định dùng ở bộ phận bán hàng, chi phí quảng cáo, chi phí bảo hành sản phẩm,... Doanh thu bán hàng, giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kỳ là những thông tin quan trọng để xác định kết quả hoạt động tiêu thụ của kỳ kế toán.

Để cung cấp thông tin cho quản lý quá trình tiêu thụ cũng như để xác định kết quả tiêu thụ được chính xác, kế toán quá trình tiêu thụ có nhiệm vụ sau:

- Đo lường và phản ánh kịp thời, chính xác giá vốn và doanh thu của thành phẩm, hàng hoá bán ra trong kỳ.
- Tập hợp đúng, đủ và kịp thời chi phí bán hàng phát sinh trong kỳ.
- Xác định chính xác kết quả tiêu thụ trong kỳ.
- Lập các báo cáo tiêu thụ và kết quả tiêu thụ theo yêu cầu của quản lý.

2. Vận dụng các phương pháp kế toán trong kế toán quá trình tiêu thụ

Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình tiêu thụ được "sao chụp" vào các ***chứng từ kế toán***

như: nghiệp vụ xuất kho thành phẩm, hàng hoá được phản ánh trên Phiếu xuất kho; nghiệp vụ bán hàng được phản ánh trên Hoá đơn bán hàng (Hoá đơn giá trị gia tăng), nghiệp vụ thu tiền bán hàng được phản ánh trên Phiếu thu tiền mặt hoặc Giấy báo Có của ngân hàng,... Ngoài ra, các chi phí phát sinh trong quá trình tiêu thụ cũng phải có chứng từ kế toán chứng minh chi phí thực tế phát sinh.

Kế toán quá trình tiêu thụ phải tuân thủ ***nguyên tắc ghi nhận doanh thu*** và ***nguyên tắc phù hợp***:

- Nguyên tắc ghi nhận doanh thu quy định thời điểm ghi nhận doanh thu bán hàng (thời điểm sản phẩm được xác định tiêu thụ) là khi quyền sở hữu hàng bán được chuyển giao. Trong thực tế, quyền sở hữu hàng bán được chuyển giao khi người bán đã hoàn thành việc giao hàng cho người mua và người mua đã thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán. Như vậy, tuỳ theo phương thức bán hàng mà xác định thời điểm tiêu thụ một cách đúng đắn. Trường hợp *bán hàng trực tiếp*, sản phẩm được xác định tiêu thụ ngay khi khách hàng nhận hàng tại cửa hàng hoặc kho của đơn vị. Trường hợp bán hàng theo *phương thức chuyển hàng*, đơn vị có trách nhiệm vận chuyển hàng đến địa điểm quy định cho khách hàng. Do đó, hàng đang trong quá trình vận chuyển vẫn thuộc quyền sở hữu của người bán và được phản ánh ở TK Hàng gửi đi bán. Hàng gửi bán được xác định tiêu thụ khi khách hàng thông báo đã nhận được hàng và thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán.

- Nguyên tắc phù hợp yêu cầu khi ghi nhận một khoản doanh thu thì đồng thời phải ghi nhận chi phí tạo ra doanh thu đó. Như vậy, khi ghi nhận doanh thu của thành phẩm, hàng hoá đã được tiêu thụ thì đồng thời kế toán phải ghi nhận giá vốn của số thành phẩm, hàng hoá đó và các khoản chi phí bán hàng liên quan. Việc ghi nhận chi phí phù hợp với doanh thu giúp xác định kết quả kinh doanh của từng kỳ kế toán một cách hợp lý. Chi phí liên quan đến xác định kết quả tiêu thụ thành phẩm, hàng hóa, ngoài giá vốn hàng bán, còn bao gồm chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp và chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp được xác định dựa trên lợi nhuận trước thuế và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp.

Trên cơ sở các chứng từ kế toán phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình tiêu thụ, kế toán vận dụng phương pháp tài khoản và ghi kép để phản ánh các nghiệp vụ này vào các tài khoản liên quan:

- ***Tài khoản phản ánh doanh thu***: TK 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ".
- Các tài khoản tiền: TK 111 "Tiền mặt", TK 112 "Tiền gửi ngân hàng".
- Tài khoản thanh toán: TK 131 "Phải thu khách hàng".
- Các tài khoản hàng tồn kho: TK 155 "Thành phẩm", TK 156 "Hàng hoá", TK 157 "Hàng gửi bán".
- ***Các tài khoản phản ánh chi phí***: TK 632 "Giá vốn hàng bán", TK 641 "Chi phí bán hàng", TK 642

"Chi phí quản lý doanh nghiệp", TK 821 "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp".

Một số nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình tiêu thụ được định khoản như sau:

- Khi xuất kho thành phẩm, hàng hoá bán trực tiếp cho khách hàng, kế toán ghi nhận doanh thu và giá vốn hàng bán như sau:

+ Ghi nhận doanh thu:

Nợ TK 111, 112: nếu đã thu tiền (giá thanh toán).

Nợ TK 131: nếu chưa thu tiền (giá thanh toán).

Có TK 511: giá bán chưa có thuế giá trị gia tăng.

+ Ghi nhận giá vốn: Nợ TK 632 "Giá vốn hàng bán".

Có TK 155, 156

- Khi xuất kho thành phẩm, hàng hoá gửi đi bán theo phương thức chuyển hàng, ghi:

Nợ TK 157 "Hàng gửi bán".

Có TK 155, 156.

- Khi khách hàng thông báo đã nhận được hàng và thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán:

+ Ghi nhận doanh thu như trường hợp bán hàng trực tiếp.

+ Đồng thời ghi nhận giá vốn:

Nợ TK 632 "Giá vốn hàng bán".

Có TK 157 "Hàng gửi bán".

- Chi phí bán hàng phát sinh trong kỳ được tập hợp vào TK 641 "Chi phí bán hàng":

Nợ TK 641 "Chi phí bán hàng".

Có TK 334: tiền lương, phụ cấp phải trả cho nhân viên bán hàng.

Có TK 338: các khoản trích theo lương của nhân viên bán hàng tính vào chi phí.

Có TK 214: trích khấu hao TSCĐ dùng ở bộ phận bán hàng.

Có TK 152, 111, 112, 331,...: chi phí bán hàng khác.

Các chi phí liên quan đến xác định kết quả tiêu thụ trong kỳ ngoài giá vốn hàng bán và chi phí bán hàng còn có chi phí quản lý doanh nghiệp. Chi phí quản lý doanh nghiệp là chi phí liên quan đến hoạt động quản lý hành chính và quản lý chung toàn doanh nghiệp. Chi phí quản lý doanh nghiệp gồm: chi phí nhân viên quản lý doanh nghiệp, chi phí công cụ, dụng cụ dùng cho quản lý, chi phí khấu hao tài sản cố định dùng cho quản lý và dùng chung toàn doanh nghiệp, chi phí điện nước dùng chung toàn doanh nghiệp,... Chi phí quản lý doanh nghiệp được tập hợp ở TK 642 "Chi phí quản lý doanh nghiệp" như sau:

Nợ TK 642 "Chi phí quản lý doanh nghiệp".

Có TK 334: tiền lương, phụ cấp phải trả cho nhân viên quản lý doanh nghiệp.

Có TK 338: các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý doanh nghiệp tính vào chi phí.

Có TK 214: trích khấu hao tài sản cố định dùng cho quản lý và dùng chung toàn doanh nghiệp.

Có TK 152, 111, 112, 331,...: chi phí khác.

- Nếu hoạt động kinh doanh trong kỳ có lãi (gọi là lợi nhuận trước thuế) thì doanh nghiệp phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp cho Nhà nước, ghi:

Nợ TK 821 "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp".

Có TK 333 "Thuế và các khoản phải nộp nhà nước".

Cuối kỳ kế toán, các khoản doanh thu và chi phí liên quan đến kết quả tiêu thụ trong kỳ được kết chuyển vào TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh" để xác định kết quả tiêu thụ trong kỳ:

- Kết chuyển doanh thu bán hàng:

Nợ TK 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ".

Có TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh".

- Kết chuyển chi phí:

Nợ TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh".

Có TK 632 "Giá vốn hàng bán".

Có TK 641 "Chi phí bán hàng".

Có TK 642 "Chi phí quản lý doanh nghiệp".

Có TK 821 "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp".

- Căn cứ vào số liệu được phản ánh trên TK 911, kế toán xác định lợi nhuận kế toán trong kỳ bằng chênh lệch giữa tổng doanh thu ở bên Có TK 911 và tổng chi phí ở bên Nợ TK 911. Lợi nhuận kế toán trong kỳ được kết chuyển vào TK 421 "Lợi nhuận chưa phân phối" như sau:

+ Nếu lãi: khoản lãi làm tăng vốn chủ sở hữu nên được ghi tăng Lợi nhuận chưa phân phối:

Nợ TK 911.

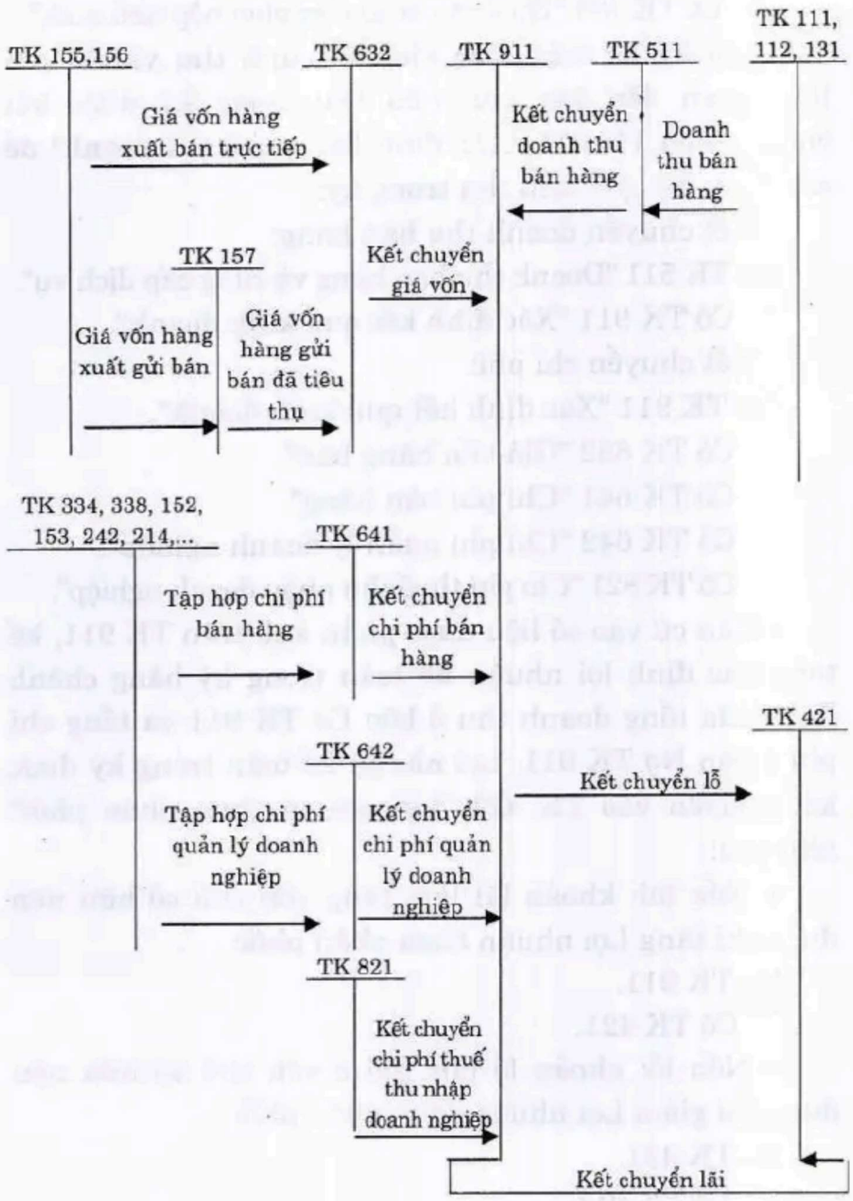
Có TK 421.

+ Nếu lỗ: khoản lỗ làm giảm vốn chủ sở hữu nên được ghi giảm Lợi nhuận chưa phân phối

Nợ TK 421.

Có TK 911.

Sơ đồ kế toán quá trình tiêu thụ



Ví dụ 3: Tình hình tiêu thụ thành phẩm của Công ty X trong quý 4 năm N như sau *(đơn vị tính: 10.000 đồng)*:

1. Xuất kho thành phẩm bán cho Công ty C, giá vốn: 120.000, giá bán: 180.000. Công ty C đã nhận hàng và thanh toán tiền cho đơn vị bằng chuyển khoản.

2. Công ty A ứng trước tiền mua hàng cho đơn vị bằng chuyển khoản: 231.000.

3. Xuất kho thành phẩm chuyển đi bán cho Công ty B theo phương thức chuyển hàng, giá bán: 90.000, giá vốn: 60.000.

4. Xuất kho thành phẩm bán cho Công ty A, giá vốn: 140.000, giá bán: 210.000. Công ty A đã nhận hàng và tiền hàng được trừ vào số tiền đã ứng trước cho đơn vị (ở nghiệp vụ 2).

5. Công ty B thông báo đã nhận được hàng đơn vị chuyển đi bán ở nghiệp vụ 3 và chấp nhận thanh toán.

6. Tập hợp chi phí bán hàng phát sinh trong quý:

- Tiền lương phải trả nhân viên bán hàng: 12.000.
- Trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, công đoàn phí và bảo hiểm tự nguyện theo lương của nhân viên bán hàng tính vào chi phí theo quy định.
- Khấu hao tài sản cố định dùng ở bộ phận bán hàng: 7.200.
- Chi phí dịch vụ mua ngoài: 8.400, đã thanh toán bằng tiền mặt.

7. Tập hợp chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong quý:

- Tiền lương phải trả nhân viên quản lý: 24.000.

- Trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, công đoàn phí và bảo hiểm tự nguyện theo lương của nhân viên quản lý tính vào chi phí theo quy định.

- Khấu hao tài sản cố định dùng ở bộ phận bán hàng: 14.500.

- Chi phí dịch vụ mua ngoài: 6.300, đã thanh toán bằng tiền mặt.

8. Tính thuế thu nhập doanh nghiệp của quý 4 năm N phải nộp.

Yêu cầu:

1/ Định khoản các nghiệp vụ kinh tế trên.

2/ Phản ánh các nghiệp vụ kinh tế trên vào các tài khoản kế toán liên quan và kết chuyển doanh thu, chi phí vào TK 911 để xác định kết quả kinh doanh (lợi nhuận sau thuế) trong quý.

3/ Lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh quý 4 năm N của Công ty X.

Cho biết: Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp 22%.

- Theo quy định hiện hành, các khoản bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, công đoàn phí và bảo hiểm tự nguyện trích theo lương tính vào chi phí với tỷ lệ lần lượt là 18%, 3%, 2% và 1%.

1/ Định khoản:

1. a) Nợ TK 112 190.000

Có TK 511 190.000

b) Nợ TK 632 120.000

Có TK 155 120.000

2. Nợ TK 112 210.000

Có TK 131 210.000

CT TK 131 - DN A 210.000

3. Nợ TK 157 60.000

Có TK 155 60.000

4. a) Nợ TK 131 210.000

CT TK 131-DN A 210.000

Có TK 511 210.000

b) Nợ TK 632 140.000

Có TK 155 140.000

5. a) Nợ TK 131 90.000

CT TK 131-DN B 90.000

Có TK 511 90.000

b) Nợ TK 632 60.000

Có TK 157 60.000

6. a) Nợ TK 641 12.000

Có TK 334 12.000

b) Nợ TK 641 2.880

Có TK 338 2.880 (12.000x 24%)

c) Nợ TK 641 7.200

Có TK 214 7.200

d) Nợ TK 641 8.400

Có TK 111 8.400

7. a) Nợ TK 642 24.000

Có TK 334 24.000

b) Nợ TK 642 5.760

Có TK 338 5.760 (24.000x 24%)

c) Nợ TK 642 14.500

Có TK 214 14.500

d) Nợ TK 642 6.300

Có TK 111 6.300

8. Tính thuế thu nhập doanh nghiệp của quý 4 năm N

Doanh thu bán hàng (480.000)

Giá vốn hàng bán (320.000)

Chi phí bán hàng (30.080)

Chi phí quản lý doanh nghiệp (50.260)

Lợi nhuận trước thuế **79.660**

Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp 79.660 x 22% **= 17.525,2**

Nợ TK 821 17.525,2.

Có TK 333 17.525,2.

2/ Phản ánh các nghiệp vụ kinh tế vào các tài khoản kế toán liên quan

TK 632

(1b) 120.000	320.000 (9b)
(4b) 140.000	
(5b) 60.000	
320.000	320.000

TK 641

(6a) 12.000	30.080 (9c)
(6b) 2.880	
(6c) 7.200	
(6d) 8.000	
30.080	30.080

TK 642

(7a) 24.000	50.260 (9d)
(7b) 5.760	
(7c) 14.500	
(7d) 6.000	
50.260	50.260

TK 911

(9b) 320.000	480.000 (9a)
(9c) 30.080	
(9d) 50.260	
(9e) 17.525,2	
(10) 62.134,8	
480.000	480.000

TK 421

	62.134,8
	(10)

TK 111

xxxxxx	8.400 (6d)
	6.300 (7d)

TK 511

(9a) 480.000	180.000 (1a)
	210.000 (4a)
	90.000 (5a)
480.000	480.000

TK 131

(4a) 210.000	210.000 (2)
(5a) 90.000	

TK 821

(8) 17.525,2	17.525,2 (9e)

TK 155

xxxxxx	120.000 (1b)
	60.000 (3)
	140.000 (4b)

TK 157

(3) 60.000	60.000 (5b)

TK 214

	xxxxxx
	7.200 (6c)
	14.500 (7c)

TK 112

xxxxxx	
(1a) 180.000	
(2) 210.000	

TK 133

(6d) 400	
(7d) 300	

TK 334

	12.000 (6a)
	24.000 (7a)

TK 131-DN A

(4a) 231.000	231.000 (2)

TK 131-DN B

(5a) 99.000	

TK 338

	2.880 (6b)
	5.760 (7b)

3/ Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Quý IV năm N

Đơn vị tính: nghìn đồng

CHỈ TIÊU	Mã số	Kỳ này
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	**01**	**480.000**
2. Các khoản giảm trừ	03	
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10=01-03)	**10**	**480.000**
4. Giá vốn hàng bán	11	320.000
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20=10-11)	**20**	**160.000**
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21	
7. Chi phí tài chính	22	
8. Chi phí bán hàng	24	30.080
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	25	50.260
10. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30=20+(21-22)-(24+25)}	**30**	**79.660**
11. Thu nhập khác	31	
12. Chi phí khác	32	
13. Lợi nhuận khác (40=31-32)	**40**	
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50=30+40)	**50**	**79.660**
15. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	51	17.525,2
16. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60=50-51)	**60**	**62.134,8**

CÂU HỎI ÔN TẬP

1. Giá gốc được vận dụng để đo lường các đối tượng kế toán trong các quá trình cung cấp, sản xuất và tiêu thụ như thế nào?

2. Nguyên tắc ghi nhận doanh thu và nguyên tắc phù hợp được vận dụng trong kế toán quá trình tiêu thụ như thế nào?

3. Giải thích sự khác nhau giữa chi phí sản xuất sản phẩm với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

BÀI TẬP

Bài 1. Phân loại các chi phí sau thành chi phí vốn hóa (chi phí hình thành giá trị tài sản) và chi phí thời kỳ (chi phí xác định lợi nhuận trong kỳ), giải thích cách phân loại của anh (chị):

- Chi phí vận chuyển vật liệu mua ngoài về nhập kho.
- Chi phí vận chuyển hàng đi bán.
- Chi mua vật liệu dự trữ cho sản xuất.
- Xuất vật liệu dùng cho sản xuất sản phẩm.
- Xuất văn phòng phẩm cho bộ phận văn phòng.
- Tiền lương trả cho công nhân trực tiếp sản xuất.
- Tiền lương trả cho nhân viên quản lý phân xưởng.
- Tiền lương trả cho nhân viên bán hàng.
- Tiền lương trả cho nhân viên văn phòng.
- Chi mua thiết bị sản xuất.

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Chi phí khấu hao tài sản cố định dùng cho sản xuất.

- Chi phí khấu hao tài sản cố định dùng ở bộ phận bán hàng.

- Chi phí khấu hao thiết bị quản lý và tòa nhà văn phòng.

- Chi phí quảng cáo.

Bài 2. Sau đây là giao dịch mua nguyên, vật liệu của Công ty XYZ:

- Ứng tiền cho anh Toàn là nhân viên phòng vật tư đi mua vật liệu 20 triệu đồng bằng chuyển khoản.

- Mua vật liệu về nhập kho, giá mua trên Hóa đơn: 500 triệu đồng. Công ty chưa trả tiền cho người bán.

- Chi tiền mặt thanh toán tiền vận chuyển vật liệu: 5.250.000 đồng.

- Anh Toàn thanh toán tiền công tác phí: 15 triệu đồng. Số tiền tạm ứng thừa sẽ được trừ vào tiền lương tháng tới của anh Toàn.

Yêu cầu:

1. Tính giá gốc của vật liệu mua ở trên.

2. Trình bày các định khoản kế toán liên quan đến giao dịch mua vật liệu trên.

Bài 3. Công ty XYZ kinh doanh hai mặt hàng A và B. Tình hình mua hàng hóa trong tháng 6/N như sau *(đơn vị tính: 1.000 đồng)*:

1. Ứng trước tiền mua hàng cho Công ty AA bằng chuyển khoản: 150.000.

2. Mua hàng A nhập kho, giá mua: 150.000. Tiền hàng được trừ vào tiền đã ứng trước cho Công ty AA. Chi phí vận chuyển: 3.150, đã thanh toán bằng tiền mặt.

3. Số hàng B đang đi đường ở cuối tháng trước về nhập kho, giá mua: 200.000. Công ty chưa thanh toán tiền cho người bán BB.

4. Mua và nhập kho hàng hóa A và B, giá mua của hàng A: 100.000, giá mua của hàng B: 200.000. Công ty đã thanh toán tiền hàng cho người bán bằng chuyển khoản. Chi phí vận chuyển 2 loại hàng hóa: 9.450, đã thanh toán bằng tiền mặt. Chi phí vận chuyển phân bổ cho 2 loại hàng hóa theo trọng lượng: 100 kg hàng A và 75 kg hàng B.

5. Mua hàng hóa A, giá mua: 120.000. Công ty đã nhận hàng nhưng số hàng hóa này vẫn chưa về nhập kho ở cuối tháng. Công ty chưa thanh toán tiền hàng cho Công ty AA.

Yêu cầu:

1. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế trên.

2. Nếu chi phí vận chuyển được phân bổ cho hàng A và B ở nghiệp vụ (4) theo giá mua thì giá gốc của hàng A và B thay đổi như thế nào? Theo anh (chị) nên chọn tiêu thức phân bổ là trọng lượng hay giá mua thì hợp lý hơn?

3. Giải thích cách xử lý của anh (chị) đối với nghiệp vụ (5).

Bài 4. Hãy phân loại các chi phí sản xuất sau theo khoản mục chi phí *(đơn vị tính: 1.000 đồng)*:

- Vật liệu xuất dùng sản xuất sản phẩm A: 100.000, sản phẩm B: 150.000.

- Văn phòng phẩm dùng cho quản lý phân xưởng 2.000.

- Khấu hao máy móc thiết bị sản xuất và nhà xưởng: 120.000.

- Tiền lương trả cho công nhân sản xuất sản phẩm A: 50.000, sản phẩm B: 30.000.

- Tiền lương trả cho nhân viên phân xưởng: 10.000.

- Chi phí sửa chữa thiết bị sản xuất: 5.000.

- Chi phí điện, nước dùng ở phân xưởng: 8.000.

- Chi phí công cụ dụng cụ dùng cho sản xuất: 12.000.

Bài 5. Tình hình sản xuất sản phẩm A trong tháng 6/N tại Công ty ABC như sau *(đơn vị tính: 1.000 đồng)*.

- Giá trị vật liệu xuất kho dùng cho sản xuất sản phẩm: 250.000.

- Giá trị công cụ dụng cụ xuất kho dùng cho sản xuất: 120.000. Số công cụ, dụng cụ này ước tính được sử dụng trong 6 tháng.

- Giá trị công cụ dụng cụ đã xuất dùng ở các tháng trước được phân bổ vào chi phí sản xuất tháng này: 30.000.

- Tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm: 150.000, nhân viên quản lý và phục vụ ở phân xưởng: 15.000.

- Trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, công đoàn phí và bảo hiểm tự nguyện theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất và nhân viên phân xưởng tính vào chi phí theo tỷ lệ quy định.

- Trích khấu hao tài sản cố định ở bộ phận sản xuất: 130.000.

- Chi phí sản xuất chung khác chi bằng tiền mặt: 5.000

Yêu cầu:

1. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế trên.

2. Phản ánh các nghiệp vụ kinh tế trên vào các tài khoản kế toán liên quan và kết chuyển chi phí để tính giá thành sản phẩm.

3. Lập bảng tính giá thành sản phẩm A.

Cho biết:

- Trong tháng hoàn thành nhập kho 1.000 sản phẩm A.

- Chi phí sản xuất dở dang ở đầu tháng và cuối tháng như sau:

Khoản mục chi phí	**Chi phí sản xuất dở dang đầu tháng**	**Chi phí sản xuất dở dang cuối tháng**
- Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	80.500	64.400
- Chi phí nhân công trực tiếp	45.200	35.000
- Chi phí sản xuất chung	70.300	56.100
Tổng cộng	**196.000**	**155.500**

Bài 6. Tình hình tiêu thụ hàng hóa của Công ty XYZ trong tháng 12 năm N như sau *(đơn vị tính: 1.000 đồng):*

- Ngày 5/12 Công ty A ứng trước tiền mua hàng cho đơn vị bằng chuyển khoản: 200.000.

- Ngày 8/12 xuất kho hàng hóa bán cho Công ty A. Giá vốn: 160.000, giá bán: 240.000. Công ty A đã nhận hàng và tiền hàng được trừ vào số tiền đã ứng trước cho đơn vị, số còn thiếu đã thanh toán bằng chuyển khoản.

- Ngày 20/12 xuất kho hàng hóa bán cho Công ty B. Giá vốn: 100.000, giá bán: 150.000. Công ty B đã nhận hàng và thanh toán tiền cho đơn vị bằng chuyển khoản.

- Ngày 21/12 xuất kho hàng hóa chuyển đi bán cho Công ty C theo phương thức chuyển hàng. Giá vốn: 200.000, giá bán: 300.000.

- Ngày 25/12 Công ty C thông báo đã nhận được hàng và chấp nhận thanh toán.

- Tập hợp chi phí bán hàng phát sinh trong tháng:

+ Tiền lương phải trả nhân viên bán hàng: 18.000.

+ Trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, công đoàn phí và bảo hiểm tự nguyện theo lương của nhân viên bán hàng tính vào chi phí theo quy định.

+ Khấu hao tài sản cố định dùng ở bộ phận bán hàng: 10.800.

+ Chi phí thuê mặt bằng đã trả trước nguyên một năm được phân bổ vào chi phí tháng này: 20.000.

+ Chi phí khác đã thanh toán bằng tiền mặt: 5.000.

+ Tập hợp chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong tháng:

+ Tiền lương phải trả nhân viên quản lý: 36.000.

+ Trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, công đoàn phí và bảo hiểm tự nguyện theo lương của nhân viên quản lý tính vào chi phí theo quy định.

+ Khấu hao tài sản cố định dùng ở bộ phận bán hàng: 20.500.

+ Chi phí dịch vụ mua ngoài: 11.000, đã thanh toán bằng tiền mặt.

Yêu cầu:

1. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế trên và phản ánh vào các tài khoản liên quan.

2. Giải thích cách xử lý đối với giao dịch, sự kiện xảy ra ngày 21/12 và ngày 25/12.

3. Tính thuế thu nhập doanh nghiệp tháng 12/N Công ty phải nộp (nếu có) và phản ánh vào các tài khoản kế toán liên quan.

4. Kết chuyển doanh thu, chi phí vào TK 911 để xác định kết quả kinh doanh tháng 12/N của Công ty XYZ.

5. Lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tháng 12/N của Công ty XYZ.

6. Nếu trong tháng 12/N Công ty ký hợp đồng thuê mặt bằng để bán hàng và Công ty đã chuyển khoản thanh toán tiền thuê mặt bằng cho cả năm N+1 là 240 triệu đồng. Anh (chị) xử lý tình huống này như thế nào? Giải thích cách xử lý.

Chương IX

SỔ KẾ TOÁN VÀ BỘ MÁY KẾ TOÁN

I. SỔ KẾ TOÁN

1. Khái niệm sổ kế toán

Hằng ngày các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được phản ánh kịp thời đầy đủ vào chứng từ. Tuy nhiên, nếu dừng lại ở chứng từ thì ta chỉ có được những thông tin riêng biệt theo từng nghiệp vụ phát sinh. Trong khi đó, quản lý luôn cần những thông tin đã qua những bước xử lý nhất định. Việc xử lý này phải được thể hiện qua những phương tiện vật chất nhất định, đó chính là sổ kế toán. Có thể nói, sổ kế toán là phương tiện vật chất để xử lý thông tin từ chứng từ, đáp ứng các yêu cầu khác nhau của quản lý. Về hình thức, sổ kế toán là những tờ sổ được xây dựng theo mẫu nhất định dựa vào yêu cầu của phương pháp tài khoản và ghi kép hoặc yêu cầu về thông tin trong từng trường hợp cụ thể của quản lý.

Sổ kế toán có thể là một tờ rời có chức năng ghi chép độc lập, hoặc có thể là quyển sổ gồm nhiều tờ sổ thực hiện chức năng ghi chép về những nội dung nhất định theo quy định của hệ thống kế toán. Sổ tờ rời hay quyển sổ đều phải

tuân thủ nguyên lý kết cấu nhất định, bảo đảm nội dung ghi chép theo thời gian hoặc theo đối tượng, tổng hợp hoặc chi tiết... và bảo đảm những quan hệ đối chiếu cần thiết.

Qua các sổ kế toán, mặc dù thông tin chưa được xử lý tinh lọc theo các chỉ tiêu kinh tế, nhưng thông qua việc sắp xếp, hệ thống hoá số liệu theo mục đích của mỗi loại sổ kế toán có thể cung cấp những thông tin rất cần thiết cho quản lý các hoạt động hằng ngày và định kỳ của đơn vị. Chẳng hạn: qua số liệu ghi chép trên sổ kế toán có thể nhận biết các đối tượng kế toán cụ thể, như: tình hình thu, chi và tồn quỹ tiền mặt; tình hình nhập, xuất và tồn kho vật tư, hàng hóa; tình hình doanh thu hay chi phí sản xuất kinh doanh... Do vậy, việc thiết kế một cách khoa học các sổ kế toán không chỉ tạo thuận lợi cho việc ghi chép kế toán hằng ngày mà còn là cơ sở để kế toán có thể tổng hợp thông tin dễ dàng, đáp ứng những nhu cầu khác nhau của quản lý.

2. Phân loại sổ kế toán

Sổ kế toán dùng để ghi chép có hệ thống các số liệu trên cơ sở chứng từ, phục vụ cho nhiều mục đích khác nhau của quản lý. Do đó, sổ kế toán cần phải có nhiều loại nhằm đáp ứng nhu cầu xử lý số liệu theo những mục đích khác nhau này. Để sử dụng các sổ kế toán có hiệu quả, cung cấp thông tin tốt nhất cho quản lý, cần dựa vào những tiêu thức nhất định để phân loại sổ kế toán. Trên cơ sở đó giúp ta nắm vững được các loại sổ, có thể chọn cách mở sổ thích hợp cho từng đối tượng, từng yêu cầu quản lý, bảo đảm hiệu quả của công tác kế toán.

Có thể dựa vào những tiêu thức sau đây để phân loại sổ kế toán:

- Dựa vào cách ghi chép, hệ thống hoá số liệu, sổ kế toán được chia làm 2 loại:

+ ***Sổ ghi theo trình tự thời gian***: là loại sổ ghi các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo trình tự thời gian diễn ra nghiệp vụ kinh tế hoặc trình tự thời gian bộ phận kế toán nhận được chứng từ phản ánh nghiệp vụ kinh tế đó. Đặc trưng của loại sổ này là tính thời gian của thông tin, chứ không quan tâm phân loại theo đối tượng. Cho nên loại sổ kế toán này trong thực tế được gọi là sổ Nhật ký. Thuộc loại này có các sổ như: sổ Nhật ký chung, sổ Đăng ký chứng từ ghi sổ... Mẫu sổ Nhật ký chung như sau:

SỔ NHẬT KÝ CHUNG

Tháng 8/N

Ngày ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Đã vào Sổ cái	TK đối ứng		Số tiền	
	Số	Ngày			Nợ	Có	Nợ	Có
.....	...	....	.....					
15/8	HĐ 55	12/8	Mua vật tư, nhập kho		152	112	200	200
16/8	PC 152	15/8	Trả tiền lương		334	111	40	40
16/8	PC 153	15/8	Chi tiền hoa hồng		642	111	5	5
....	.....	....	.....					
Cộng								

Thông tin thể hiện ở cột "Ngày ghi sổ" và "Chứng từ" thể hiện thời gian ghi chép và thời gian phát sinh nghiệp vụ kinh tế. Sử dụng sổ ghi theo trình tự thời gian sẽ giúp ta bao quát được các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo thời gian, tạo thuận lợi trong quản lý chứng từ và đối chiếu kiểm tra các số liệu khi cần thiết .

+ ***Sổ ghi theo đối tượng***: là loại sổ ghi chép, hệ thống hoá các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo loại đối tượng kế toán. Mỗi đối tượng kế toán sẽ được tập hợp phản ánh riêng theo từng cột hoặc trang sổ. Đặc trưng của loại sổ này là mở để theo dõi từng loại đối tượng. Sổ được ghi chép cả số dư và số biến động tăng, giảm của đối tượng mở sổ. Chẳng hạn: sổ Cái các tài khoản, các sổ kế toán chi tiết về vật tư, tài sản cố định, nợ phải thu khách hàng... được gọi là các sổ ghi theo đối tượng. Mẫu sổ Cái một tài khoản có thể được minh họa như sau:

SỔ CÁI
Tài khoản: Tiền mặt
Số hiệu: 111
Năm: *tháng 8/N*

Đơn vị tính: ngàn đồng

Ngày ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Trang Nhật ký	TK đối ứng	Số tiền		Ghi chú
	Số	Ngày				Nợ	Có	
			Số dư đầu tháng 8			100.000		
			Số phát sinh trong tháng					

1/8	PT 01		Trả tiền hoàn ứng		141	15.000		
1/8	PT 02		Tiền hàng ở cửa hàng		511	20.000		
----			----------		...	...	.....	
15/8		PC 87	Chi trả lương				40.000	
.....			----------			----	-----	
			Cộng số phát sinh			**250.000**	**275.000**	
			Số dư cuối tháng			**75.000**		

Với sổ Cái TK Tiền mặt trên, số liệu trên cột "Số tiền" phản ánh tình hình thu (cột Nợ) và chi (cột Có) của tiền mặt tại quỹ của đơn vị. Như vậy, sử dụng sổ ghi theo đối tượng giúp ta theo dõi tình hình hiện có và biến động tăng, giảm của từng đối tượng kế toán cụ thể, thực hiện được việc xử lý thông tin cung cấp cho quản lý và là cơ sở để lập báo cáo kế toán.

Trong thực tế, tổ chức sổ kế toán, người ta có thể kết hợp cả hai loại sổ trên để tạo thành một sổ vừa ghi theo trình tự thời gian, vừa ghi theo đối tượng. Sổ Nhật ký - Sổ cái là một điển hình về loại sổ này. Nó vừa kết hợp theo dõi theo thời gian, vừa theo dõi theo đối tượng. Sử dụng loại sổ kết hợp này giúp ta vừa bao quát được các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo thời gian, vừa theo dõi được tình hình biến động của từng đối tượng kế toán cụ thể. Mẫu sổ Nhật ký - Sổ cái được minh họa như sau:

NHẬT KÝ - SỔ CÁI

Năm:...

Ngày ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Số tiền phát sinh	Số hiệu TK đối ứng		TK 111		TK 141		TK 511	
	Số	Ngày			Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
			Số dư đầu kỳ									
			Số phát sinh trong kỳ									
			Trả tiền hoàn	15	111	141	15			15		
			Tiền bán hàng	20	111	511	20					20
			.....									
			Cộng số phát sinh									
			Số dư cuối kỳ									

- Dựa vào mức độ khái quát của số liệu phản ánh trên sổ. Cách phân loại chỉ quan tâm đến sổ ghi theo đối tượng, được chia làm hai loại:

+ ***Sổ kế toán tổng hợp***: là loại sổ ghi chép số liệu tổng quát về một đối tượng, như: tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí và kết quả của đơn vị. Đặc trưng của loại sổ này là mở cho tài khoản tổng hợp (tài khoản cấp 1), có kết cấu theo yêu cầu của phương pháp tài khoản và ghi kép. Phản ánh trên sổ này chỉ bằng đơn vị tiền và căn cứ để ghi sổ có thể là chứng từ gốc, chứng từ

trung gian (chứng từ ghi sổ) hoặc các sổ trung gian. Tiêu biểu cho loại sổ này là Sổ cái các tài khoản.

Sử dụng sổ kế toán tổng hợp giúp ta có được số liệu tổng quát về các đối tượng kế toán và là cơ sở cho việc lập các báo cáo tài chính định kỳ.

+ ***Sổ kế toán chi tiết***: là loại sổ ghi chép số liệu chi tiết về một đối tượng tổng hợp nào đó. Đặc trưng của loại sổ này là mở theo các tài khoản phân tích (tài khoản cấp 2 trở lên), sử dụng tất cả các loại thước đo thích hợp và căn cứ ghi sổ là các chứng từ gốc. Loại sổ này có kết cấu tuỳ thuộc vào đặc điểm của đối tượng được chi tiết trên sổ và yêu cầu thông tin cho quản lý về đối tượng phản ánh trên sổ. Thuộc loại này có các sổ như: sổ chi tiết vật tư, hàng hoá, sổ chi tiết tài sản cố định, sổ chi tiết công nợ, sổ chi tiết chi phí, doanh thu... Mẫu sổ dưới đây minh họa một trang sổ chi tiết vật tư thường sử dụng trong thực tế.

SỔ CHI TIẾT VẬT TƯ

Tên vật tư: ....

Chứng từ		Diễn	NHẬP			XUẤT			TỒN		
Số	Ngày	giải	SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT

Sử dụng sổ kế toán chi tiết giúp ta có được đầy đủ số liệu về các đối tượng, các chỉ tiêu, đáp ứng yêu cầu quản lý chi tiết theo từng đối tượng cụ thể của đơn vị. Chẳng hạn: qua sổ chi tiết vật tư chúng ta sẽ có được số liệu chi tiết về tình hình nhập, xuất và tồn kho theo từng loại vật tư cụ thể cả về mặt số lượng và giá trị, giúp cho việc quản lý vật tư được chặt chẽ.

Trong thực tế tổ chức sổ kế toán có thể kết hợp cả hai loại sổ trên thành một sổ, gọi là sổ kế toán tổng hợp và chi tiết. Loại sổ này thường được mở cho một tài khoản cấp 1 và kết hợp chi tiết theo một số tài khoản phân tích, như sổ theo dõi chi phí, sổ theo dõi doanh thu...

- Dựa vào hình thức tổ chức sổ, sổ kế toán được chia làm hai loại:

+ ***Sổ tờ rời***: là loại sổ được tổ chức theo từng trang sổ riêng biệt nhau. Loại sổ này có đặc điểm là dễ cơ động, nhưng dễ thất lạc, ít bảo đảm an toàn. Do vậy, khi sử dụng phải tuân thủ những quy định chung để bảo đảm an toàn và tránh thất lạc.

+ ***Sổ đóng thành quyển***: là loại sổ mà các trang sổ được đóng thành quyển, có đánh số thứ tự các trang sổ và đóng dấu giáp lai giữa các trang sổ.

3. Quy định ghi sổ kế toán

Để bảo đảm thông tin phục vụ cho quản lý được thống nhất và chính xác, các kỹ thuật tiến hành ghi sổ phải tuân theo những quy định trong chế độ sổ kế toán,

gồm những quy định về mở sổ, ghi sổ, sửa sai và khoá sổ. Cụ thể như sau:

a) Mở sổ kế toán

Sổ kế toán quy định mở vào đầu niên độ kế toán. Đối với đơn vị mới thành lập, sổ kế toán phải mở từ ngày thành lập. Đơn vị phải mở đủ các loại sổ cần mở theo hệ thống sổ đang sử dụng ở đơn vị. Các sổ quyển phải đóng dấu giáp lai, đánh số thứ tự và ghi tổng số trang của sổ.

Căn cứ mở sổ là số dư trên sổ kế toán cuối niên độ trước. Khi chuyển các số dư này vào các sổ mới cần đối chiếu kiểm tra bảo đảm sự phù hợp về số liệu giữa sổ kế toán tổng hợp với sổ kế toán chi tiết và giữa các số liệu này với số liệu trên Bảng cân đối kế toán cuối niên độ trước.

Sổ mở được dùng cho suốt niên độ kế toán. Cuối sổ phải có các chữ ký bảo đảm tính hợp pháp của sổ và của số liệu đã được ghi vào sổ trong suốt niên độ.

b) Ghi sổ kế toán

Việc ghi sổ kế toán phải trên cơ sở các chứng từ kế toán hợp pháp, hợp lệ. Phải ghi theo đúng nội dung, kết cấu của mỗi loại sổ đã quy định khi mở sổ.

Số liệu ghi trên sổ phải rõ, sạch và ghi liên tục từ khi mở sổ đến khi khóa sổ, không được ghi xen kẽ, ghi cách dòng, cấm tẩy xoá. Thông tin, số liệu ghi vào sổ phải chính xác, trung thực, đúng với chứng từ kế toán. Khi phát hiện sai sót trên sổ phải sửa chữa theo đúng phương pháp quy định sửa sai trong chế độ kế toán.

Quy định về số liệu ghi trên sổ: số liệu dương được ghi bằng mực thường, số liệu âm (điều chỉnh giảm) được ghi bằng mực đỏ, hoặc ghi trong ngoặc ( ).

Để bảo đảm số liệu được theo dõi liên tục, chặt chẽ, khi chuyển trang sổ do chưa kết thúc kỳ kế toán thì phải ghi rõ "*cộng mang sang*" ở trang trước và ghi "*cộng trang trước*" ở trang tiếp liền sau.

c) Sửa sai trong sổ kế toán

Trong quá trình ghi sổ kế toán, có thể xảy ra những trường hợp sai sót. Những sai sót này có thể là:

+ Ghi sai các số liệu từ chứng từ vào sổ kế toán (số ghi lớn hơn hoặc nhỏ hơn số thực).

+ Bỏ sót các nghiệp vụ ngoài sổ kế toán, được phát hiện.

+ Ghi lặp lại các nghiệp vụ đã ghi trên sổ.

+ Ghi sai quan hệ đối ứng kế toán trên sổ.

Trong công tác kế toán, tốt nhất là phải hết sức hạn chế những sai sót. Tuy nhiên, khi đã có sai sót và phát hiện được, dù ở thời điểm nào (trong hoặc sau kỳ kế toán, niên độ kế toán) cũng phải thực hiện việc sửa sai theo phương pháp quy định. Các phương pháp quy định về sửa sai trong sổ kế toán gồm có:

Phương pháp cải chính: áp dụng trong trường hợp số sai được phát hiện sớm, chưa cộng sổ. Phương pháp này được tiến hành như sau: Gạch ngang vào giữa số sai sao cho vẫn còn nhận rõ được số sai. Sau đó, ghi số đúng bên phía trên chỗ bị gạch bỏ và phải có chữ ký của kế toán trưởng bên cạnh.

Phương pháp ghi bổ sung: áp dụng trong trường

hợp ghi sót nghiệp vụ kinh tế, hoặc số ghi sai nhỏ hơn số đúng, nhưng không sai quan hệ đối ứng kế toán. Các sai sót này khi phát hiện đã có ảnh hưởng đến số cộng trên sổ.

Phương pháp này được tiến hành như sau: lập chứng từ ghi sổ bổ sung và ghi thêm số chênh lệch thiếu cho đủ từ chứng từ này.

Ví dụ: Doanh nghiệp chi tiền mặt trả cho người bán số tiền là 5.000.000 đồng. Kế toán đã ghi vào sổ kế toán theo định khoản như sau:

Nợ TK 331 - Phải trả người bán: 500.000 đồng.

Có TK 111 - Tiền mặt: 500.000 đồng.

Trong định khoản trên, kế toán đã ghi số tiền thanh toán ít hơn số phát sinh thực tế là 4.500.000 đồng. Kế toán phải lập chứng từ ghi số bổ sung và ghi như sau:

Nợ TK 331 - Phải trả người bán: 4.500.000 đồng.

Có TK 111 - Tiền mặt: 4.500.000 đồng.

Phương pháp ghi số âm: Phương pháp này áp dụng trong trường hợp ghi số sai lớn hơn số đúng, ghi trùng nghiệp vụ kinh tế hai lần, hoặc ghi sai quan hệ đối ứng kế toán. Những sai sót này khi phát hiện đã ảnh hưởng đến số cộng sổ.

Phương pháp này được tiến hành như sau: Ghi số âm bằng cách ghi lại số sai bằng mực đỏ hoặc ghi trong dấu ngoặc ( ), sau đó ghi lại số đúng và phải có chữ ký của kế toán trưởng bên cạnh.

Trở lại ví dụ trên, kế toán đã ghi sổ theo một định khoản như sau:

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng: 5.000.000 đồng.

Có TK 111- Tiền mặt: 5.000.000 đồng.

Trong định khoản trên, kế toán ghi sai quan hệ đối ứng kế toán (ghi nhầm vào TK 131). Quá trình sửa sai như sau:

+ Ghi bằng mực đỏ (hoặc ghi trong ngoặc đơn) để hủy số vừa ghi.

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng: (5.000.000) đồng.

Có TK111 - Tiền mặt (5.000.000) đồng.

+ Ghi lại định khoản đúng bằng mực thường:

Nợ TK 331 - Phải trả người bán 5.000.000 đồng.

Có TK 111 - Tiền mặt 5.000.000 đồng.

Các trường hợp ghi trên có thể giữ nguyên theo số hiệu chứng từ của nghiệp vụ kinh tế phát sinh, hoặc có thể lập một "chứng từ ghi sổ đính chính" có kế toán trưởng ký xác nhận, tùy thuộc đặc điểm cụ thể của đơn vị trong mỗi lần ghi.

Trên đây là những trường hợp sửa sai đang còn trong niên độ kế toán. Trường hợp đã kết thúc niên độ và báo cáo tài chính năm đã nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trên sổ kế toán của năm phát hiện sai sót và ghi chú vào dòng cuối của sổ kế toán năm có sai sót. Những phương pháp sửa sai trên được áp dụng trong điều kiện kế toán thủ công. Trường hợp ghi sổ bằng máy vi tính thì việc sửa sai được thực hiện trên máy vi tính với một trong hai phương pháp: phương pháp ghi bổ sung và ghi số âm.

Khoá sổ kế toán

Cuối kỳ kế toán (tháng, quý, năm) hoặc trong các

trường hợp: sáp nhập, chia tách, giải thể..., kế toán phải tiến hành khoá sổ kế toán.

Khoá sổ kế toán là công việc cộng số phát sinh, tính số dư cuối kỳ của tài khoản trên sổ kế toán, phục vụ cho việc lập báo cáo kế toán. Trong điều kiện tin học hóa kế toán, sau khi khóa sổ kế toán trên máy vi tính, phải in sổ kế toán ra giấy và đóng thành quyển riêng cho từng kỳ kế toán năm.

Có thể minh họa việc khóa sổ kế toán của sổ Cái TK Tiền gửi ngân hàng như sau:

SỔ CÁI

Tài khoản: Tiền gửi ngân hàng

Số hiệu: 112

Năm X

Ngày ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền	
	Số	Ngày			Nợ	Có
			Số dư 1/12/X		**118.500.000**	
			Số phát sinh trong kỳ			
2/12	75	2/12	Vay ngân hàng	311	50.000.000	
3/12	70	3/12	Trả nợ người bán	331		8.500.000
...	...	...			.....	.....
...	...	...			.....	.....
			Cộng số phát sinh		132.000.000	135.500.000
			Số dư 31/12/X		**115.000.000**	

Trước khi khóa sổ kế toán vào cuối kỳ kế toán năm, cần phải tổ chức công tác kiểm kê tài sản. ***Kiểm kê tài sản*** *là việc cân, đong, đo, đếm số lượng; xác nhận và đánh giá chất lượng, giá trị của tài sản hiện có tại thời điểm kiểm kê. Kiểm kê tài sản còn liên quan đến đối chiếu, xác nhận công nợ phải thu, phải trả với các đối tượng có liên quan, đối chiếu số dư tài khoản tiền gửi ở các ngân hàng.* Qua đó, đối chiếu với số liệu trên sổ kế toán. Trường hợp có chênh lệch giữa số liệu kiểm kê thực tế với số liệu trên sổ kế toán, đơn vị kế toán phải xác định nguyên nhân và phải phản ánh số chênh lệch vào sổ kế toán để bảo đảm sự khớp đúng giữa số liệu trên sổ với số liệu thực tế.

II. HỆ THỐNG SỔ KẾ TOÁN TRONG ĐƠN VỊ KẾ TOÁN

1. Sự cần thiết của hệ thống sổ kế toán

Các hoạt động trong một đơn vị kế toán, đặc biệt là trong doanh nghiệp, thường bao gồm nhiều nội dung rất phức tạp. Kế toán với chức năng của mình, phải thực hiện ghi chép, xử lý số liệu về hoạt động của đơn vị để phục vụ các yêu cầu khác nhau của quản lý. Thực hiện công việc này đòi hỏi kế toán phải thiết kế và sử dụng nhiều loại sổ khác nhau về nội dung, kết cấu cũng như về phương pháp và trình tự ghi sổ. Tất cả các sổ kế toán được thiết kế sử dụng ở một đơn vị tạo thành một hệ thống sổ kế toán của đơn vị. Mỗi đơn vị có những đặc điểm khác nhau về quy mô, đặc điểm hoạt động, trình độ quản lý... nên hệ thống

sổ kế toán được hình thành cũng khác nhau, phù hợp với những đặc điểm của mỗi đơn vị. Một hệ thống sổ kế toán với những mẫu sổ đặc thù và quy trình ghi sổ riêng được gọi là hình thức sổ kế toán của đơn vị.

2. Yêu cầu cơ bản về hệ thống sổ kế toán

Như trên đã nêu, hệ thống sổ kế toán của mỗi đơn vị gồm nhiều loại khác nhau tuỳ thuộc vào đặc điểm của mỗi đơn vị . Tuy nhiên, để bảo đảm các yêu cầu về thông tin cho quản lý, hệ thống sổ kế toán phải đáp ứng các yêu cầu sau:

+ Phải có sự kết hợp giữa sổ ghi theo trình tự thời gian và sổ ghi theo đối tượng kế toán.

Thông thường, khi có nghiệp vụ kinh tế phát sinh và đã được phản ánh ở chứng từ thì trước hết nghiệp vụ kinh tế phát sinh sẽ được đăng ký vào sổ ghi theo trình tự thời gian nhằm quản lý chặt chẽ được chứng từ và nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Sau đó, nghiệp vụ kinh tế phát sinh phải được ghi vào sổ ghi theo đối tượng nhằm xử lý số liệu theo các yêu cầu khác nhau của quản lý. Sổ ghi theo đối tượng là những sổ chính yếu trong việc cung cấp thông tin cho quản lý của đơn vị.

Sổ ghi theo trình tự thời gian trên cơ sở quản lý chứng từ và nghiệp vụ kinh tế phát sinh, còn giúp cho việc đối chiếu kiểm tra số liệu trên các sổ với chứng từ được thuận lợi, bảo đảm tính pháp lý của số liệu trên các sổ. Ngoài ra, trong nhiều trường hợp còn có thể đối chiếu số tổng cộng trên sổ ghi theo trình tự thời gian với

số tổng cộng trên các sổ ghi theo đối tượng để kiểm tra tính chính xác của số liệu trên các sổ.

Mặc dù việc xử lý số liệu phục vụ cho quản lý chỉ được thực hiện trên các sổ ghi theo đối tượng, nhưng cần thiết phải có cả sổ ghi theo trình tự thời gian để quản lý chứng từ và liên kết hỗ trợ với các sổ ghi theo đối tượng, bảo đảm sự đối chiếu khách quan và quản lý chặt chẽ được số liệu.

+ Phải có sự kết hợp giữa sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết.

Sổ kế toán, đặc biệt là sổ ghi theo đối tượng, là phương tiện vật chất thể hiện phương pháp tài khoản và ghi kép trong thực tiễn công tác kế toán. Trong khi đó, tài khoản kế toán phải được thiết kế theo nhiều cấp để đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin cho quản lý. Do vậy, sổ kế toán ghi theo đối tượng cũng phải được tổ chức theo nhiều mức độ phản ánh đối tượng kế toán. Sổ phản ánh đối tượng kế toán ở mức độ khái quát (cấp 1) gọi là sổ kế toán tổng hợp. Ở mức độ chi tiết, cụ thể hoá một đối tượng tổng hợp nào đó, gọi là sổ kế toán chi tiết.

Trong hệ thống sổ kế toán đòi hỏi phải có cả hai loại sổ này để bảo đảm thông tin phục vụ cho quản lý vừa ở giác độ bao quát các đối tượng kế toán, vừa có thể nắm được chi tiết từng đối tượng kế toán cụ thể phục vụ các yêu cầu khác nhau của quản lý. Hai loại sổ này có quan hệ rất chặt chẽ với nhau. Thông thường nói đến sổ kế toán chi tiết thì phải gắn với một đối tượng phản ánh trên sổ kế toán tổng hợp. Ví dụ: Sổ kế toán chi tiết Nguyên liệu, vật liệu gắn

liền với trang (cột) sổ Tài khoản "Nguyên liệu, vật liệu" trên sổ Cái (sổ kế toán tổng hợp). Sổ Tài khoản "Nguyên liệu, vật liệu" chỉ phản ánh một cách khái quát về nguyên, vật liệu với tư cách là một bộ phận tài sản của đơn vị. Còn sổ kế toán chi tiết nguyên liệu, vật liệu phản ánh theo từng loại, từng thứ nguyên liệu, vật liệu cụ thể, giúp cho việc quản lý chặt chẽ nguyên, vật liệu ở kho cũng như quản lý tác nghiệp trong quá trình sử dụng nguyên, vật liệu. Tương tự đối với các đối tượng kế toán khác, việc phản ánh trên sổ kế toán phần lớn cũng gồm cả sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết.

Trong quan hệ giữa sổ kế toán chi tiết và sổ kế toán tổng hợp, sổ kế toán chi tiết nhằm giải thích làm rõ số liệu trên sổ kế toán tổng hợp. Do vậy, giữa sổ kế toán chi tiết và sổ kế toán tổng hợp cần có sự đối chiếu với nhau: tổng cộng số liệu chi tiết (thể hiện ở dòng cộng của Bảng tổng hợp chi tiết), nếu đúng, bao giờ cũng phải bằng số liệu trên sổ kế toán tổng hợp tương ứng của nó.

3. Trình tự ghi các sổ trong hệ thống sổ kế toán

Tuỳ thuộc vào hình thức sổ kế toán được áp dụng ở mỗi đơn vị mà trình tự ghi các sổ kế toán có khác nhau nhất định. Tuy nhiên, về cơ bản trình tự ghi sổ kế toán là không khác nhau. Có thể nêu khái quát về trình tự này như sau:

Đối với sổ kế toán tổng hợp: Bắt đầu từ chứng từ (có thể là chứng từ gốc hay chứng từ tổng hợp) đăng ký vào sổ ghi theo trình tự thời gian (còn được gọi là sổ

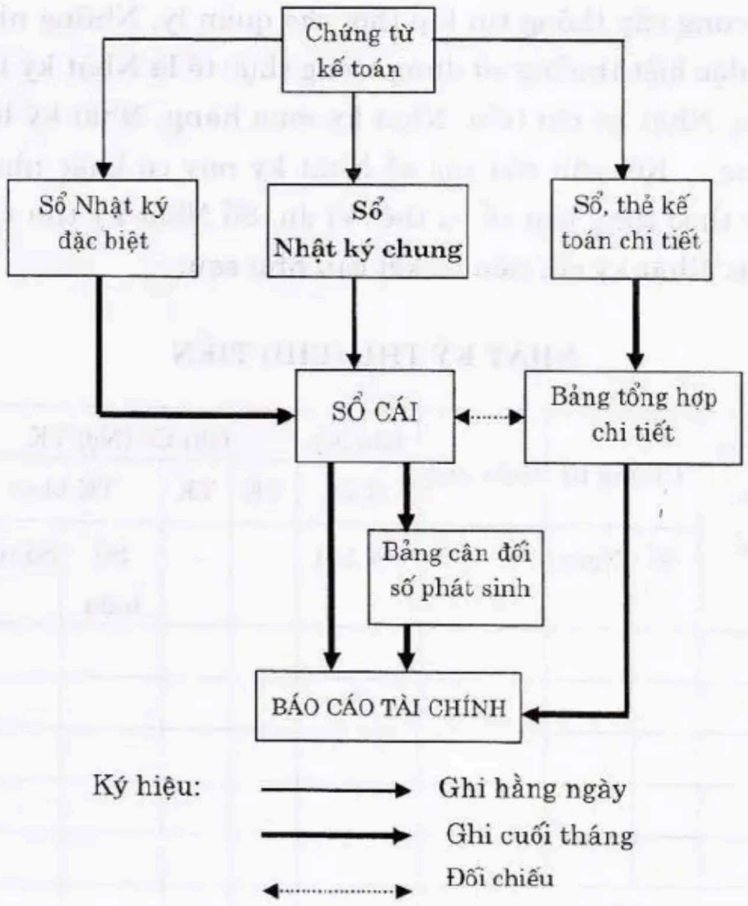
Nhật ký). Sau đó từ sổ này (hoặc có thể trở lại từ chứng từ), ghi vào sổ ghi theo đối tượng (còn được gọi là sổ Cái). Quá trình xử lý số liệu ghi vào sổ Cái chính là quá trình hệ thống hóa số liệu theo từng tài khoản cấp 1. Việc tổng hợp số liệu đáp ứng các yêu cầu quản lý cũng như lập báo cáo tài chính chủ yếu là từ sổ Cái này. Còn đối với sổ Nhật ký như đã trình bày chủ yếu là phục vụ cho quản lý chứng từ và đối chiếu kiểm tra số liệu.

Đối với sổ kế toán chi tiết: Đối với các đối tượng có yêu cầu kế toán chi tiết thì kế toán phải tổ chức sổ kế toán chi tiết cho đối tượng đó. Trình tự ghi vào sổ kế toán chi tiết thông thường được bắt đầu từ chứng từ gốc. Việc xử lý số liệu từ chứng từ gốc ghi vào sổ kế toán chi tiết chính là là quá trình theo dõi phản ánh theo từng loại cụ thể của đối tượng kế toán đã được phản ánh trên sổ Cái. Việc ghi sổ kế toán chi tiết và tổng hợp đều sử dụng một nguồn số liệu ban đầu. Nguồn số liệu này đã được lưu giữ quản lý ở sổ ghi theo trình tự thời gian trong quá trình ghi sổ kế toán tổng hợp. Do vậy, ở quá trình ghi này chỉ quan tâm ghi theo đối tượng nhằm cung cấp thông tin chi tiết cho quản lý. Ngoài ra, để kiểm tra tính chính xác của số liệu trên sổ kế toán chi tiết, cuối kỳ người ta thường lập Bảng tổng hợp chi tiết, lấy dòng cộng của bảng này để đối chiếu với số liệu tổng hợp tương ứng trên sổ Cái.

Sổ kế toán chi tiết cũng là sổ ghi theo đối tượng, do vậy, nó cũng được sử dụng để lập các báo cáo kế toán.

Tuy nhiên, số liệu từ các sổ này chủ yếu là sử dụng cho lập các báo cáo nội bộ (còn gọi là báo cáo kế toán quản trị). Còn đối với các báo cáo tài chính thì chỉ sử dụng từ các sổ này trong những trường hợp đặc biệt cần thiết.

Để minh họa trình tự ghi sổ trong hệ thống sổ kế toán, chúng ta hãy xem xét trình tự ghi các sổ kế toán theo hình thức Nhật ký chung, thể hiện qua sơ đồ sau:



Hình thức kế toán này có một số sổ kế toán với kết cấu đặc thù sau:

Sổ Nhật ký chung là sổ theo dõi theo trình tự thời gian tất cả các nghiệp vụ kinh tế phát sinh ở đơn vị.

Sổ Nhật ký đặc biệt là sổ theo dõi theo trình tự thời gian đối với một số đối tượng chủ yếu, phát sinh nhiều, có tầm quan trọng nhất định cần theo dõi riêng để cung cấp thông tin kịp thời cho quản lý. Những nhật ký đặc biệt thường sử dụng trong thực tế là Nhật ký thu tiền, Nhật ký chi tiền, Nhật ký mua hàng, Nhật ký bán hàng.... Kết cấu của các sổ Nhật ký này có khác nhau, tùy theo từng loại sổ cụ thể. Ví dụ: Sổ Nhật ký thu tiền hoặc Nhật ký chi tiền có kết cấu như sau:

NHẬT KÝ THU (CHI) TIỀN

Ngày ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Ghi Nợ	Ghi Có (Nợ) TK			
				(Có)	TK	TK	TK khác	
	Số	Ngày		TK 111	...	...	Số hiệu	Số tiền
Cộng								

Sổ Cái: là sổ theo dõi theo từng đối tượng kế toán như: sổ Cái TK 111, TK 152, TK 411, TK 311...

Sổ (thẻ) kế toán chi tiết là sổ theo dõi chi tiết theo từng đối tượng, như: vật tư, hàng hóa, công nợ... Mỗi đối tượng tổng hợp cần được hạch toán chi tiết đều phải mở sổ (thẻ) kế toán chi tiết tương ứng.

Trình tự ghi các sổ ở sơ đồ trên có thể giải thích qua các bước sau:

Bước 1: Hằng ngày, từ chứng từ gốc, ghi vào Nhật ký chung, hoặc Nhật ký đặc biệt theo trình tự thời gian và theo quan hệ đối ứng tài khoản. Những nghiệp vụ kinh tế nào đã ghi vào Nhật ký đặc biệt thì không ghi vào Nhật ký chung. Đồng thời những nghiệp vụ liên quan đến đối tượng cần theo dõi chi tiết như: vật tư, hàng hóa, công nợ... còn được ghi vào các sổ chi tiết liên quan.

Bước 2: Định kỳ (trong kỳ), từ Nhật ký chung ghi các nghiệp vụ kinh tế vào sổ Cái theo các tài khoản liên quan. Còn đối với các Nhật ký đặc biệt, cuối kỳ lấy số tổng cộng ghi một lần vào sổ Cái.

Bước 3: Cuối kỳ, căn cứ số liệu các sổ chi tiết, lập Bảng tổng hợp chi tiết và căn cứ vào sổ Cái, lập Bảng cân đối tài khoản. Đối chiếu Bảng tổng hợp chi tiết với các tài khoản tương ứng trên sổ Cái (hoặc Bảng cân đối tài khoản). Sau đó, từ Bảng cân đối tài khoản và Bảng tổng hợp chi tiết lập các báo cáo kế toán.

Tóm lại, quy trình ghi sổ theo hình thức Nhật ký chung cùng với hệ thống các sổ kế toán cho thấy việc ghi sổ trước hết phải theo thời gian để quản lý chứng từ và sau đó là theo từng đối tượng kế toán ở những mức độ khác nhau (tổng hợp và chi tiết) để lập các báo cáo kế toán, đáp ứng những nhu cầu khác nhau của quản lý. Việc ghi chép có hệ thống còn giúp nhà quản lý tại đơn vị kiểm tra, giám sát các hoạt động kinh tế tại đơn vị, qua đó bảo đảm các nguồn lực của đơn vị sử dụng có hiệu quả. Đối với các cơ quan kiểm toán, thanh tra kinh tế tài chính khác, việc ghi chép có khoa học còn tạo điều kiện cho những cơ quan này dễ dàng đánh giá mức độ tin cậy của thông tin trên báo cáo tài chính.

III. BỘ MÁY KẾ TOÁN

1. Khái niệm

Bộ máy kế toán là tập hợp những người làm kế toán được phân công chức năng nhiệm vụ cụ thể và có quan hệ mật thiết với nhau nhằm bảo đảm thực hiện toàn bộ công tác kế toán ở một đơn vị kế toán.

Tất cả các đơn vị có tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động sử dụng vốn, sử dụng kinh phí đều phải thực hiện công tác kế toán theo Luật kế toán. Do đó, đều phải tổ chức bộ máy kế toán, bố trí người làm kế toán hoặc thuê người làm kế toán để thực hiện công tác kế toán tại đơn vị. Để tăng cường bảo vệ tài sản của đơn

vị, Luật kế toán còn quy định những người không được làm kế toán ở các doanh nghiệp nhà nước, công ty cổ phần hay các tổ chức có sử dụng kinh phí nhà nước. Chẳng hạn: thủ kho, thủ quỹ... của đơn vị hay người thân thuộc (bố, mẹ, vợ, chồng, con...) của người có trách nhiệm quản lý điều hành đơn vị kế toán thì không được làm kế toán tại đơn vị kế toán đó.

Mỗi nhân viên trong bộ máy kế toán đều được quy định chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn trong quá trình tiến hành công tác kế toán, đồng thời cũng thường xuyên có mối liên hệ qua lại chặt chẽ với nhau trong quá trình thực hiện công tác của mỗi người. Hoạt động của bộ máy kế toán có hiệu quả hay không phụ thuộc rất nhiều vào sự phân công tạo lập mối liên hệ chặt chẽ giữa các thành viên trong bộ máy kế toán.

2. Các thành viên trong bộ máy kế toán

Trong bộ máy kế toán thường bao gồm các kế toán phần hành, kế toán tổng hợp, và kế toán trưởng. Các ***kế toán phần hành*** thường được chuyên môn hoá sâu theo một hoặc một số phần hành. Mỗi phần hành là một mảng công việc kế toán được phân chia có tính chất độc lập tương đối trong công việc kế toán của đơn vị. Trong một doanh nghiệp, thông thường tổ chức thành các phần hành kế toán sau:

Phần hành kế toán vật tư, hàng hóa.

Phần hành kế toán tài sản cố định.

Phần hành kế toán tiền (tiền mặt, tiền gửi ngân hàng).

Phần hành kế toán bán hàng.

Phần hành kế toán công nợ...

Khi đã được phân công ở phần hành nào, kế toán viên phải đảm nhiệm từ giai đoạn hạch toán ban đầu (trực tiếp ghi chứng từ hoặc tiếp nhận và kiểm tra chứng từ) tới các giai đoạn kế toán tiếp theo, như: ghi sổ phần hành, đối chiếu kiểm tra số liệu trên sổ với thực tế, lập báo cáo phần hành được giao. Trong quá trình đó các kế toán phần hành có mối liên hệ ngang, có tính chất tác nghiệp với nhau. Chẳng hạn: kế toán công nợ phải thu khách hàng có thể đối chiếu với kế toán tiền để kiểm tra tiền thu từ khách hàng trong kỳ. Đồng thời các kế toán phần hành đều có mối liên hệ với kế toán tổng hợp trong việc cung cấp số liệu bảo đảm cho kế toán tổng hợp thực hiện chức năng tổng hợp.

Kế toán tổng hợp được phân công công tác kế toán có liên quan đến tất cả các phần hành kế toán nhằm thực hiện tổng hợp số liệu theo yêu cầu quản lý chung toàn đơn vị. Trong điều kiện kế toán thủ công, kế toán tổng hợp thường thực hiện ghi sổ Cái tổng hợp cho tất cả các phần hành để tránh những trùng lắp trong quá trình ghi sổ. Kế toán tổng hợp được xem là cầu nối giữa các kế toán phần hành, tạo sự phối hợp và tăng cường tính đồng bộ trong công tác kế toán ở đơn vị. Trên thực

tế, kế toán tổng hợp thường được phân công lập báo cáo kế toán theo định kỳ hoặc theo yêu cầu đột xuất của người quản lý.

Kế toán trưởng là chức danh dành cho người kế toán có trình độ chuyên môn cao, có đạo đức và năng lực tổ chức công tác kế toán, đồng thời thỏa mãn các tiêu chuẩn nghề nghiệp khác do luật pháp quy định. Theo Luật kế toán hiện hành, mỗi đơn vị kế toán phải bố trí người làm kế toán trưởng. Trường hợp chưa bố trí được kế toán trưởng thì phải cử người phụ trách kế toán hoặc thuê người làm kế toán trưởng.

Kế toán trưởng có trách nhiệm tổ chức điều hành toàn bộ công tác kế toán ở một đơn vị kế toán theo Luật kế toán, do vậy có quyền độc lập về chuyên môn, nghiệp vụ kế toán. Do công tác kế toán phản ánh toàn bộ tài sản và sự vận động của tài sản ở đơn vị nên kế toán trưởng cũng có vai trò rất quan trọng trong việc giúp giám đốc giám sát tình hình tài chính trong đơn vị kế toán. Ở các doanh nghiệp nhà nước, đơn vị sự nghiệp có sử dụng kinh phí nhà nước, ngoài quyền độc lập về chuyên môn, kế toán trưởng có thể bảo lưu ý kiến chuyên môn bằng văn bản khi có ý kiến khác với ý kiến của người ra quyết định; hoặc báo cáo bằng văn bản cho người đại diện pháp luật của đơn vị kế toán khi phát hiện các vi phạm pháp luật về tài chính, kế toán trong đơn vị.

3. Phương thức điều hành của kế toán trưởng

Kế toán trưởng trực tiếp điều hành mọi hoạt động trong bộ máy kế toán. Quá trình điều hành của kế toán trưởng có thể theo một trong ba phương thức sau:

Phương thức trực tuyến: Kế toán trưởng điều hành các nhân viên kế toán một cách trực tiếp, không qua các mối liên hệ tham mưu và khâu trung gian nào.

Phương thức trực tuyến tham mưu: Kế toán trưởng vừa điều hành trực tiếp, vừa sử dụng các mối liên hệ tham mưu. Thường đối với bộ phận thực hiện công việc chuyên sâu thì kế toán trưởng sử dụng các quan hệ tham mưu trong quá trình chỉ đạo. Còn đối với các công việc khác không chuyên sâu, kế toán trưởng chỉ đạo trực tiếp đến các nhân viên, không qua mối liên hệ tham mưu nào.

Phương thức chức năng: Với phương thức này, bộ máy kế toán được chia thành các bộ phận chức năng, thực hiện các công việc riêng rẽ. Kế toán trưởng thực hiện việc chỉ đạo thông qua đầu mối của từng bộ phận (tổ trưởng,...). Lúc này, đầu mối liên hệ chỉ đạo từ kế toán trưởng đến các bộ phận được giảm nhiều, giúp kế toán trưởng có điều kiện thực hiện các công việc khác tốt hơn.

Trong điều kiện ngày nay, tổ chức bộ máy kế toán không thể không nói đến các phương tiện kỹ thuật tính toán trợ giúp con người, cụ thể là máy vi tính. Do vậy,

vấn đề tổ chức vận dụng máy vi tính trong công tác kế toán là một vấn đề có ý nghĩa lớn cần phải được tính đến khi tổ chức bộ máy kế toán.

Trước hết, cần chú ý về con người có khả năng tiếp cận và vận dụng được máy vi tính vào thực tiễn công tác kế toán ở đơn vị, sau đó là vấn đề trang bị và sử dụng máy vi tính trong công tác kế toán của đơn vị. Đây là phương hướng cơ bản để nâng cao năng suất lao động và giảm nhẹ khối lượng công việc của người làm kế toán.

CÂU HỎI ÔN TẬP

1. Phân biệt sổ kế toán ghi theo trình tự thời gian với sổ kế toán ghi theo đối tượng? Ý nghĩa của mỗi loại sổ trên.

2. Hãy trình bày mối quan hệ giữa sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết. Cho ví dụ minh họa liên quan đến đối tượng kế toán là nợ phải thu khách hàng.

3. Tại sao cần tổ chức các sổ kế toán chi tiết trong đơn vị kế toán? Giả sử, anh (chị) là kế toán trưởng của một siêu thị, hãy thử đề xuất các sổ kế toán chi tiết cho các loại tồn kho.

4. Trình bày yêu cầu và ý nghĩa công tác: mở sổ, ghi sổ và khóa sổ kế toán ở đơn vị.

5. Nội dung các phương pháp sửa sai số liệu trên sổ kế toán. Hãy cho ví dụ cho mỗi phương pháp sửa sai.

6. Nội dung công tác kiểm kê tài sản vào cuối kỳ kế toán năm. Tại sao phải tổ chức kiểm kê tài sản trong khi sổ kế toán đã phản ánh, tổng hợp đầy đủ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kỳ?

7. Trình tự ghi sổ kế toán luôn kết hợp ghi sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết. Hãy phân tích mối quan hệ giữa hai quy trình này trong quá trình kế toán ở đơn vị.

8. Tìm hiểu Luật kế toán hiện nay ở nước ta, hãy cho biết các tiêu chuẩn về nghề nghiệp đối với chức danh kế toán trưởng. Quyền hạn và nghĩa vụ của kế toán trưởng trong một đơn vị kế toán.

9. Tại sao trong một đơn vị kế toán, cần tách biệt người làm kế toán với người thủ kho, thủ quỹ?

10. Hãy làm rõ những ưu điểm khi tổ chức thành các phần hành kế toán trong một doanh nghiệp có quy mô lớn.

BÀI TẬP

Bài 1. Trích số liệu trên sổ nhật ký chung của một doanh nghiệp thương mại trong tháng 12/N như sau: *(đơn vị tính: triệu đồng)*

Ngày ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng		Số tiền	
	Số	Ngày		Nợ	Có	Nợ	Có
.....	...	....	.....				
5/12/N	PNK	3/12	Nhận góp vốn hàng hóa	156	411	200	200

6/12/N	PXK	5/12	Xuất kho hàng, gửi bán	157	156	40	40
6/12/N	UNT	6/12	Khách hàng trả nợ tiền hàng	112	131	85	85
7/12/N	UNC	7/12	Chuyển khoản trả nợ vay ngắn hạn	311	112	50	50
8/12/N	UNC	7/12	Trả lương cho người lao động	334	112	60	60
....	.....	....	.....	....	....		

Yêu cầu:

1. Giải thích ý nghĩa việc ghi sổ theo trình tự thời gian trong sổ Nhật ký chung.

2. Hãy chuyển số liệu từ Nhật ký chung vào sổ Cái của các tài khoản có liên quan.

3. Dựa vào số liệu trên sổ Cái vừa được kết chuyển, anh (chị) có nhận xét gì với số liệu ghi trên Nhật ký chung?

Bài 2. Có số liệu các nghiệp vụ kinh tế phát sinh tại một doanh nghiệp trong tháng 3/N như sau:

1. Ngày 1/3: rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt 50 triệu đồng.

2. Ngày 2/3: chi tiền mặt thanh toán các khoản phí vệ sinh văn phòng làm việc: 15 triệu đồng.

3. Ngày 5/3: chuyển khoản thanh toán lương cho người lao động trong tháng là 300 triệu đồng.

4. Ngày 7/3: mua hàng hóa về nhập kho, chưa thanh toán cho nhà cung cấp với số tiền là 120 triệu đồng.

5. Ngày 10/3: vay ngắn hạn ngân hàng thanh toán tiền hàng cho nhà cung cấp ở nghiệp vụ 4.

6. Ngày 12/3: bán hàng thu bằng tiền mặt là 15 triệu đồng, thu qua tài khoản tiền gửi ngân hàng là 80 triệu đồng. Doanh nghiệp đã xuất hàng cho khách hàng với giá vốn hàng đã tiêu thụ là 60 triệu đồng.

7. Ngày 15/3: thanh toán các chi phí dịch vụ viễn thông trong tháng qua tài khoản ngân hàng là 20 triệu đồng.

8. Ngày 28/3: nhận tiền trả từ khách hàng về tiền mua hàng còn nợ tháng trước là 150 triệu đồng qua ngân hàng.

Yêu cầu:

1. Phản ánh các nghiệp vụ kinh tế trên vào sổ Nhật ký chung, sau đó phản ánh vào sổ Cái của các tài khoản có liên quan.

2. Giả sử, số dư sổ Cái tài khoản tiền gửi ngân hàng đầu tháng 3 là 1.500 triệu đồng. Hãy tính số phát sinh và rút số dư cuối tháng 3 của sổ Cái tài khoản tiền gửi ngân hàng.

Bài 3. Ngày 15/8, doanh nghiệp đã xuất hóa đơn bán hàng thu bằng tiền mặt là 525.000 đồng. Có một số tình huống phát sinh liên quan đến ghi chép kế toán như sau:

1. Kế toán đã ghi vào sổ kế toán tiền mặt là 552.000 đồng, nhưng số ghi vào sổ doanh thu là 525.000 đồng.

2. Kế toán đã định khoản nghiệp vụ kinh tế trên và ghi vào sổ sách như sau:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng 525.000.

Có TK 111 - Tiền mặt 525.000.

3. Kế toán đã định khoản vào sổ sách như sau:

Nợ TK 111 - Tiền mặt 552.000 đồng.

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng 552.000 đồng.

4. Kế toán đã định khoản và vào sổ sách như sau:

Nợ TK 112 - Tiền gửi ngân hàng 525.000 đồng.

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng 525.000 đồng.

Yêu cầu: hãy nhận dạng các tình huống ghi sai trong các trường hợp trên và xử lý các trường hợp đó.

THUẬT NGỮ ANH - VIỆT

A

Abnormal gains/loss	Lãi/ lỗ vượt mức bình thường
Account	Tài khoản (trong kế toán)
Account balances	Số dư tài khoản
Account number	Số hiệu tài khoản
Account title	Tên tài khoản
Accountant	Kế toán viên
Accounting cycle	Quy trình kế toán
Accounting equation	Phương trình kế toán
Accounting estimates	Ước tính kế toán
Accounting information system	Hệ thống thông tin kế toán
Accounting period	Kỳ kế toán
Accounting policy	Chính sách kế toán
Accounting profits	Lợi nhuận kế toán
Accounting software	Phần mềm kế toán
Accounting standard	Chuẩn mực kế toán
Accounting system	Hệ thống kế toán
Accounts payable	Nợ phải trả (người bán)
Accounts receivable	Khoản phải thu (khách hàng)
Accrual accounting	Kế toán dồn tích
Accrual basis	Cơ sở dồn tích
Accrued expense	Chi phí phải trả
Accumulated depreciation	Hao mòn lũy kế
Adjusting entry	Bút toán điều chỉnh
Administration expenses	Chi phí quản lý doanh nghiệp
Allowance for bad debts	Dự phòng phải thu khó đòi

Annual report	Báo cáo thường niên
Asset	Tài sản
Audit	Kiểm toán
Auditor	Kiểm toán viên

B

Bad debts	Nợ khó đòi
Balance sheet	Bảng cân đối kế toán
Best estimate	Ước tính hợp lý
Book value	Giá trị sổ sách
Bookeeping	Ghi sổ
Business entity	Thực thể kinh doanh
Business transaction	Nghiệp vụ kinh tế

C

Capital stock	Vốn góp của cổ đông
Capitalization	Vốn hóa
Carrying value	Giá trị ghi sổ
Cash	Tiền (tiền mặt, tiền gửi ngân hàng)
Cash basis assumption	Giả thuyết cơ sở tiền
Cash equivalents	Các khoản tương đương tiền
Cash flow	Lưu chuyển tiền
Cash receipt	Phiếu thu
Certified public accountant (CPA)	Kế toán viên công chứng
Chart of accounts	Hệ thống tài khoản kế toán
Close the books	Khóa sổ kế toán
Closing entry	Bút toán khóa sổ

Conceptual framework	Khung lý thuyết
Conservatism principle	Nguyên tắc thận trọng
Consistency principle	Nguyên tắc nhất quán
Contra account	Tài khoản điều chỉnh giảm
Conversion cost	Chi phí chuyển đổi
Correct errors	Sửa sai sót trong kế toán
Cost accounting	Kế toán chi phí
Cost allocation base	Tiêu chuẩn phân bổ chi phí
Cost classification	Phân loại chi phí
Cost driver	Tiêu thức phân bổ chi phí
Cost object	Đối tượng tính giá
Cost of goods sold	Giá vốn hàng bán
Cost principle	Nguyên tắc giá gốc
Credit (credit side)	Bên Có
Credit balances	Số dư bên Có
Credit entry	Ghi vào bên Có
Creditors	Chủ nợ
Current assets	Tài sản ngắn hạn
Current cost	Chi phí hiện hành
Current liabilities	Nợ phải trả ngắn hạn

D

Date of declaration	Ngày công bố báo cáo tài chính
Date of payment	Ngày thanh toán
Date of record	Ngày ghi sổ kế toán
Debit (debit side)	Bên Nợ (tài khoản chữ T)
Debit balances	Số dư bên Nợ
Debit entry	Ghi vào bên Nợ

Debtors	Khách nợ
Depreciable amount	Giá trị phải khấu hao
Depreciation expenses	Chi phí khấu hao
Depreciation method	Phương pháp khấu hao
Direct cost	Chi phí trực tiếp
Direct labor costs	Chi phí nhân công trực tiếp
Direct material costs	Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp
Disclosure	Công bố thông tin
Double entry	Ghi kép

E

Errors	Sai sót
Expenses	Chi phí
Expenses recognition principle	Nguyên tắc ghi nhận chi phí

F

Fair presentation	Trình bày hợp lý
Fair value	Giá trị hợp lý
Financial accounting	Kế toán tài chính
Financing activities	Hoạt động tài chính
Finished goods	Thành phẩm
Fiscal year	Năm tài chính
Fixed tangible assets	Tài sản cố định hữu hình
Full disclosure	Công bố đầy đủ

G

Gains	Lãi

General journal	Nhật ký chung
General ledger	Sổ cái
Generally accepted accounting principles	Các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận
Going concern assumption	Giả thuyết hoạt động liên tục
Goodwill	Lợi thế thương mại
Government accountants	Kế toán viên ở các tổ chức chính phủ
Gross profits	Lợi nhuận gộp
Gross sales	Tổng doanh thu bán hàng

H

Hamornization	Hài hòa (kế toán)
Health insurance	Bảo hiểm y tế
Historical cost	Chi phí lịch sử

I

Income	Thu nhập
Income statement	Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
Income tax expense	Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp
Indirect cost	Chi phí gián tiếp
Intangible assets	Tài sản cố định vô hình
Interim financial reports	Báo cáo tài chính giữa niên độ
Internal audit	Kiểm toán nội bộ
Internal control	Kiểm soát nội bộ
International accounting	Kế toán quốc tế

International accounting standards	Chuẩn mực kế toán quốc tế
International Financial reporting standards	Chuẩn mực trình bày Báo cáo tài chính quốc tế
Inventory	Hàng tồn kho
Inventory allowance	Dự phòng giảm giá hàng tồn kho

L

Labor union fee	Kinh phí công đoàn
Liabilities	Nợ phải trả
Long-term assets	Tài sản dài hạn
Long-term liabilities	Nợ phải trả dài hạn
Long-term investment	Đầu tư tài chính dài hạn
Loss	Lỗ

M

Management accounting	Kế toán quản trị
Manufacturing overhead costs	Chi phí sản xuất chung
Market value	Giá trị thị trường
Matching principle	Nguyên tắc phù hợp
Materiality	Tính trọng yếu
Measurement	Đo lường
Merchandise inventory	Hàng hóa

N

Net assets	Giá trị tài sản thuần/vốn chủ sở hữu
Net cash flow	Lưu chuyển tiền thuần

Net income	Lợi nhuận thuần
Net realizeable value	Giá trị thuần có thể thực hiện được
Net sales	Doanh thu thuần
Nominal/temporary accounts	Tài khoản tạm thời
Non-profit organization	Tổ chức phi lợi nhuận
Non-current assets	Tài sản dài hạn
Non-current liabilities	Nợ phải trả dài hạn
Notes to the financial statements	Thuyết minh báo cáo tài chính

O

Objectivity	Tính khách quan
Operating activities	Hoạt động kinh doanh (thông thường)
Operating cycle of business	Chu kỳ kinh doanh
Operating income	Lợi nhuận hoạt động kinh doanh
Other expenses	Chi phí khác
Other revenues/income	Thu nhập khác
Owners' equity	Vốn chủ sở hữu

P

Paid in capital	Vốn góp của chủ sở hữu
Period expense	Chi phí thời kỳ
Permanent accounts	Tài khoản thường xuyên
Prepaid expenses	Chi phí trả trước
Principal amount	Số tiền gốc trong các hợp đồng tín dụng
Product cost	Giá thành sản phẩm

Profit	Lợi nhuận
Profit and loss statement	Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
Provision	Dự phòng phải trả
Prudence principle	Nguyên tắc thận trọng
Public accountant	Kế toán viên ở các công ty dịch vụ kiểm toán
Purchase order	Đơn đặt hàng

R

Raw materials	Nguyên liệu, vật liệu
Real/permanent accounts	Tài khoản để lên Bảng cân đối kế toán
Realizable value	Giá trị có thể thực hiện được
Recognition	Ghi nhận
Replacement cost	Chi phí thay thế
Retained earnings	Lợi nhuận chưa phân phối
Revenue	Doanh thu bán hàng
Revenue recognition principle	Nguyên tắc ghi nhận doanh thu

S

Sales discounts	Chiết khấu bán hàng
Sales returns and allowances	Hàng bán trả lại và giảm giá
Salvage value	Giá trị thanh lý
Shareholders	Cổ đông
Short-term investments	Đầu tư tài chính ngắn hạn
Short-term marketable securities	Đầu tư chứng khoán ngắn hạn
Source documents	Chứng từ gốc

Special journal	Nhật ký đặc biệt
Stakeholders	Các nhóm lợi ích với tổ chức
Statement of cash flow	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ
Statement of changes in owners' equity	Báo cáo những thay đổi vốn chủ sở hữu
Statement of financial positions	Bảng cân đối kế toán
Stockholders	Cổ đông
Subsidary ledger	Sổ chi tiết
Substance over form	Nguyên tắc bản chất hơn hình thức
Superannuation	Bảo hiểm xã hội

T

T-account	Tài khoản chữ T
Tax accounting	Kế toán thuế
Temporary account	Tài khoản tạm thời
Time period principle	Nguyên tắc kỳ kế toán
Time value of money	Giá trị thời gian của tiền
Transaction date	Ngày giao dịch
Trial balance	Bảng cân đối số phát sinh

U

Unemployment insurance	Bảo hiểm thất nghiệp
Useful life	Thời gian hữu dụng (của tài sản)

V

Vietnamese accounting standards	Chuẩn mực kế toán Việt Nam

W

Work in process inventory	Sản phẩm dở dang

Chứng từ gốc	Source documents
Cổ đông	Shareholders
Cổ đông	Stockholders
Cơ sở dồn tích	Accrual basis
Công bố đầy đủ	Full disclosure
Công bố thông tin	Disclosure

D

Doanh thu bán hàng	Gross sales
Doanh thu thuần	Net sales
Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	Inventory allowance
Dự phòng phải thu khó đòi	Allowance for bad debts
Dự phòng phải trả	Provision

Đ

Đầu tư chứng khoán ngắn hạn	Short-term marketable securities
Đầu tư tài chính dài hạn	Long-term investment
Đầu tư tài chính ngắn hạn	Short-term investments
Đo lường	Measurement
Đối tượng tính giá	Cost object
Đơn đặt hàng	Purchase order

G

Ghi kép	Double entry
Ghi nhận	Recognition
Ghi sổ kế toán	Bookeeping
Ghi vào bên Có	Credit entry

Ghi vào bên Nợ	Debit entry
Giá thành sản phẩm	Product cost
Giả thuyết cơ sở tiền	Cash basis assumption
Giả thuyết hoạt động liên tục	Going concern assumption
Giá trị có thể thực hiện được	Realizable value
Giá trị ghi sổ	Carrying value
Giá trị hợp lý	Fair value
Giá trị phải khấu hao	Depreciable amount
Giá trị sổ sách	Book value
Giá trị tài sản thuần/vốn chủ sở hữu	Net assets
Giá trị thanh lý	Salvage value
Giá trị thị trường	Market value
Giá trị thời gian của tiền	Time value of money
Giá trị thuần có thể thực hiện được	Net realizeable value
Giá vốn hàng bán	Cost of goods sold

H

Hài hòa (kế toán)	Hamornization
Hàng bán trả lại và giảm giá	Sales returns and allowances
Hàng hóa	Merchandise inventory
Hàng tồn kho	Inventory
Hao mòn lũy kế	Accumulated depreciation
Hệ thống kế toán	Accounting system
Hệ thống tài khoản kế toán	Chart of accounts
Hệ thống thông tin kế toán	Accounting information system
Hoạt động kinh doanh (thông thường)	Operating activities

Hoạt động tài chính	Financing activities

K

Kế toán chi phí	Cost accounting
Kế toán dồn tích	Accrual accounting
Kế toán quản trị	Management accounting
Kế toán quốc tế	International accounting
Kế toán tài chính	Financial accounting
Kế toán thuế	Tax accounting
Kế toán viên	Accountant
Kế toán viên công chứng	Certified public accountant (CPA)
Kế toán viên ở các công ty dịch vụ kiểm toán	Public accountant
Kế toán viên ở các tổ chức chính phủ	Government accountants
Khách nợ	Debtors
Khóa sổ kế toán	Close the books
Khoản phải thu (khách hàng)	Accounts receivable
Khung lý thuyết	Conceptual framework
Kiểm soát nội bộ	Internal control
Kiểm toán	Audit
Kiểm toán nội bộ	Internal audit
Kiểm toán viên	Auditor
Kinh phí công đoàn	Labor union fee
Kỳ kế toán	Accounting period

L

Lãi	Gains

Lãi/ lỗ vượt mức bình thường	Abnormal gains/loss
Lỗ	Losses
Lợi nhuận	Profit
Lợi nhuận chưa phân phối	Retained earnings
Lợi nhuận gộp	Gross profits
Lợi nhuận hoạt động kinh doanh	Operating income
Lợi nhuận kế toán	Accounting profit
Lợi nhuận thuần	Net income
Lợi thế thương mại	Goodwill
Lưu chuyển tiền	Cash flow
Lưu chuyển tiền thuần	Net cash flow

N

Năm tài chính	Fiscal year
Ngày công bố báo cáo tài chính	Date of declaration
Ngày ghi sổ kế toán	Date of record
Ngày giao dịch	Transaction date
Ngày thanh toán	Date of payment
Nghiệp vụ kinh tế	Business transaction
Nguyên liệu, vật liệu	Raw materials
Nguyên tắc bản chất hơn hình thức	Substance over form
Nguyên tắc ghi nhận chi phí	Expenses recognition principle
Nguyên tắc ghi nhận doanh thu	Revenue recognition principle
Nguyên tắc giá gốc	Cost principle
Nguyên tắc kỳ kế toán	Time period principle
Nguyên tắc nhất quán	Consistency principle

Nguyên tắc phù hợp	Matching principle
Nguyên tắc thận trọng	Conservatism/Prudence principle
Nhật ký chung	General journal
Nhật ký đặc biệt	Special journal
Nợ khó đòi	Bad debts
Nợ phải trả	Liabilities
Nợ phải trả (người bán)	Accounts payable
Nợ phải trả dài hạn	Long-term liabilities
Nợ phải trả dài hạn	Non-current liabilities
Nợ phải trả ngắn hạn	Current liabilities

P

Phân loại chi phí	Cost classification
Phần mềm kế toán	Accounting software
Phiếu thu	Cash receipt
Phương pháp khấu hao	Depreciation method
Phương trình kế toán	Accounting equation

Q

Quy trình kế toán	Accounting cycle

S

Sai sót	Errors
Sản phẩm dở dang	Work in process inventory
Sổ cái	General ledger
Sổ chi tiết	Subsidary ledger
Số dư bên Có	Credit balances

Số dư bên Nợ	Debit balances
Số dư tài khoản	Account balances
Số hiệu tài khoản	Account number
Số tiền gốc trong các hợp đồng tín dụng	Principal amount
Sửa sai sót trong kế toán	Correct errors

T

Tài khoản (trong kế toán)	Account
Tài khoản chữ T	T-account
Tài khoản để lên Bảng cân đối kế toán	Real/permanent accounts
Tài khoản để lên Bảng cân đối kế toán	Permanent accounts
Tài khoản điều chỉnh giảm	Contra account
Tài khoản tạm thời	Nominal/temporary accounts
Tài khoản tạm thời	Temporary account
Tài sản	Asset
Tài sản cố định hữu hình	Fixed tangible assets
Tài sản cố định vô hình	Intangible assets
Tài sản dài hạn	Long-term assets
Tài sản dài hạn	Non-current assets
Tài sản ngắn hạn	Current assets
Tên tài khoản	Account title
Thành phẩm	Finished goods
Thời gian hữu dụng (của tài sản)	Useful life
Thu nhập	Income

Thu nhập khác	Other revenues/income
Thực thể kinh doanh	Business entity
Thuyết minh báo cáo tài chính	Notes to the financial statements
Tiền (tiền mặt, tiền gửi ngân hàng)	Cash
Tiêu chuẩn phân bổ chi phí	Cost allocation base
Tiêu thức phân bổ chi phí	Cost driver
Tính khách quan	Objectivity
Tính trọng yếu	Materiality
Tổ chức phi lợi nhuận	Non-profir organization
Trình bày hợp lý	Fair presentation

U

Ước tính hợp lý	Best estimate
Ước tính kế toán	Accounting estimates

V

Vốn chủ sở hữu	Owners' equity
Vốn góp của chủ sở hữu	Paid in capital
Vốn góp của cổ đông	Capital stock
Vốn hóa	Capitalization

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tài liệu tiếng Anh

1. Ahmed Riahi - Belkaoui: *Accounting Theory,* 5th Edition, 2009.
2. Barry J. Epstein, A. A. Mirza: *Interpretation and Application of International Accounting standards,* John Wiley & Sons, 1999.
3. David H. Marshall, Wayne W. MCManus, Daniel F.Viele: *Accounting - what the numbers mean,* McGraw-Hill's, 2005.
4. Framworks of the Preparation and Presentation of financial Statements.
5. Jan R. Williams, S. F. Haka, M.S. Bettner, R.F. Meigs: *Financial Accounting,* McGraw-Hill, 2003.
6. John Hoggett, L. Edwards: *Accounting in Australia,* John Wiley & Sons, 1992
7. John J.Wild, Ken W.Shaw, Barbara Chiappetta: *Fundamental Accounting Principles,* 20th Edition, McGraw-Hill, Irwin, 2011
8. Stewart John, A.R Belkaoui: *Theory of Accounting,* Nelson, 1999.

Tài liệu tiếng Việt

1. Bộ Tài chính: Chuẩn mực số 1 - Chuẩn mực chung, 2002.
2. Bộ Tài chính: Chuẩn mực số 14 - Doanh thu và thu nhập khác, 2001.
3. Bộ Tài chính: Chuẩn mực số 2 - Hàng tồn kho, 2001.
4. Bộ Tài chính: Chuẩn mực số 21 - Trình bày báo cáo tài chính, 2003.
5. Bộ Tài chính: Chuẩn mực số 24 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ - VAS 24, 2002.
6. Bộ Tài chính: Chuẩn mực số 3 - Tài sản cố định hữu hình, 2001.
7. Bộ Tài chính: Chế độ kế toán ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22-12-2014.
8. Luật kế toán do Quốc hội thông qua ngày 17-6-2003.
9. Ngô Hà Tấn, Trần Đình Khôi Nguyên, Hoàng Tùng: *Lý thuyết hạch toán kế toán*, Nxb. Giáo dục, Hà Nội, 2002.
10. Nguyễn Gia Thụ, Nguyễn Quang Quynh: *Lý thuyết hạch toán kế toán*, Nxb. Xây dựng, Hà Nội, 1991.
11. Nguyễn Thị Đông: *Lý thuyết hạch toán kế toán*, Nxb. Giáo dục, Hà Nội, 1996.

MỤC LỤC

Trang

Lời Nhà xuất bản 5

Lời mở đầu 7

CHƯƠNG I

BẢN CHẤT CỦA KẾ TOÁN 9

I. QUÁ TRÌNH HÌNH THÀNH, PHÁT TRIỂN VÀ CÁC ĐỊNH NGHĨA VỀ KẾ TOÁN 9

1. Quá trình hình thành và phát triển của kế toán 9

2. Định nghĩa về kế toán 15

II. QUY TRÌNH KẾ TOÁN TRONG MỘT ĐƠN VỊ KẾ TOÁN 19

III. VAI TRÒ VÀ YÊU CẦU CỦA THÔNG TIN KẾ TOÁN 25

1. Vai trò của thông tin kế toán 25

2. Yêu cầu đối với thông tin kế toán trong hệ thống quản lý 30

IV. CÁC KHÁI NIỆM VÀ NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CHUNG ĐƯỢC THỪA NHẬN 31

1. Khái niệm thực thể kinh doanh 32

2. Giả thuyết cơ sở dồn tích 33

3. Giả thuyết hoạt động liên tục 34

4. Nguyên tắc thước đo tiền tệ 34
5. Giả thuyết kỳ kế toán 35
6. Nguyên tắc giá gốc 35
7. Nguyên tắc ghi nhận doanh thu 36
8. Nguyên tắc phù hợp 37
9. Nguyên tắc nhất quán 38
10. Nguyên tắc thận trọng 38
11. Nguyên tắc trọng yếu 39
CÂU HỎI ÔN TẬP 39
BÀI TẬP 40

CHƯƠNG II
ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN 43
I. KHÁI QUÁT CHUNG VỀ ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN 43
II. TÀI SẢN VÀ NGUỒN HÌNH THÀNH TÀI SẢN CỦA ĐƠN VỊ 63
1. Tài sản của đơn vị 44
2. Nguồn hình thành tài sản của đơn vị 56
III. SỰ VẬN ĐỘNG CỦA TÀI SẢN TRONG CÁC ĐƠN VỊ 63
IV. CÁC QUAN HỆ KINH TẾ KHÁC 69
CÂU HỎI ÔN TẬP 70
BÀI TẬP 71

CHƯƠNG III
PHƯƠNG PHÁP CHỨNG TỪ KẾ TOÁN 75
I. CƠ SỞ HÌNH THÀNH VÀ NỘI DUNG, Ý NGHĨA CỦA PHƯƠNG PHÁP CHỨNG TỪ 75

1. Cơ sở hình thành 75
2. Nội dung, ý nghĩa của phương pháp chứng từ 77
II. CHỨNG TỪ KẾ TOÁN 80
1. Nội dung chứng từ kế toán 80
2. Phân loại chứng từ 85
III. LẬP, KIỂM TRA VÀ SỬ DỤNG CHỨNG TỪ 92
1. Lập chứng từ 92
2. Kiểm tra chứng từ 93
3. Sử dụng chứng từ 95
IV. CHỨNG TỪ ĐIỆN TỬ 96
V. MINH HỌA VỀ TRÌNH TỰ XỬ LÝ VÀ LUÂN CHUYỂN CHỨNG TỪ 98
1. Phiếu thu 98
2. Hóa đơn bán hàng 100
CÂU HỎI ÔN TẬP 101
CHƯƠNG IV
PHƯƠNG PHÁP TÀI KHOẢN VÀ GHI KÉP 103
I. SỰ CẦN THIẾT CỦA PHƯƠNG PHÁP TÀI KHOẢN VÀ GHI KÉP 103
II. TÀI KHOẢN KẾ TOÁN 106
1. Khái niệm về tài khoản kế toán 106
2. Cơ sở và nguyên tắc thiết kế tài khoản kế toán 106
3. Kết cấu tài khoản cơ bản 109
III. CÁC QUAN HỆ ĐỐI ỨNG KẾ TOÁN VÀ GHI KÉP VÀO TÀI KHOẢN 113
1. Các quan hệ đối ứng kế toán 113

2. Ghi kép vào tài khoản 116
IV. KẾ TOÁN TỔNG HỢP VÀ KẾ TOÁN CHI TIẾT 121
1. Tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết 121
2. Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết 124
V. KIỂM TRA VIỆC GHI CHÉP TRÊN TÀI KHOẢN 129
1. Bảng cân đối tài khoản 129
2. Bảng đối chiếu kiểu bàn cờ 132
3. Bảng tổng hợp chi tiết 136
CÂU HỎI ÔN TẬP 138
BÀI TẬP 139
CHƯƠNG V
HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN 152
I. KHÁI NIỆM, Ý NGHĨA VÀ CƠ SỞ XÂY DỰNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN 152
1. Khái niệm và ý nghĩa của hệ thống tài khoản kế toán 152
2. Cơ sở xây dựng hệ thống tài khoản kế toán 155
II. PHÂN LOẠI TÀI KHOẢN KẾ TOÁN 156
1. Phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế phản ánh trên tài khoản 157
2. Phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu 160
3. Phân loại tài khoản theo mức độ phản ánh đối tượng kế toán trên tài khoản 173
4. Phân loại tài khoản theo mối quan hệ với báo cáo tài chính 174
III. HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP HIỆN HÀNH 175

1. Tổng quan về Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành 175
2. Danh mục tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành 177
CÂU HỎI ÔN TẬP 185
BÀI TẬP 186

CHƯƠNG VI
ĐO LƯỜNG ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN 192

I. SỰ CẦN THIẾT VÀ VAI TRÒ CỦA ĐO LƯỜNG ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN 192
II. YÊU CẦU CỦA ĐO LƯỜNG ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN 193
1. Tính tin cậy của đo lường 193
2. Ước tính kế toán hợp lý 195
3. Tính thống nhất 196
III. CÁC LOẠI GIÁ SỬ DỤNG TRONG ĐO LƯỜNG KẾ TOÁN 198
1. Giá lịch sử 198
2. Giá thay thế 199
3. Giá trị có thể thực hiện được/Giá trị thanh lý 201
4. Giá trị hiện tại hay hiện giá 202
IV. ĐO LƯỜNG TÀI SẢN, NỢ PHẢI TRẢ VÀ VỐN CHỦ SỞ HỮU 204
1. Đo lường tài sản 204
2. Đo lường nợ phải trả 209
3. Đo lường vốn chủ sở hữu 211
V. ĐO LƯỜNG DOANH THU, CHI PHÍ VÀ LỢI NHUẬN 212
1. Cơ sở kế toán tiền và đo lường doanh thu, chi phí, lợi nhuận 213

2. Cơ sở kế toán dồn tích và đo lường doanh thu, chi phí, lợi nhuận 213

CÂU HỎI ÔN TẬP 225

BÀI TẬP 226

CHƯƠNG VII

PHƯƠNG PHÁP TỔNG HỢP - CÂN ĐỐI KẾ TOÁN 234

I. SỰ CẦN THIẾT VÀ CƠ SỞ HÌNH THÀNH PHƯƠNG PHÁP TỔNG HỢP - CÂN ĐỐI KẾ TOÁN 234

II. HỆ THỐNG BÁO CÁO KẾ TOÁN 236

1. Phân loại hệ thống báo cáo kế toán 236

2. Nguyên tắc xây dựng báo cáo kế toán và các yếu tố cơ bản của báo cáo kế toán 237

III. CÁC BÁO CÁO KẾ TOÁN CHỦ YẾU 241

1. Bảng cân đối kế toán 241

2. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh 250

3. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ 256

CÂU HỎI ÔN TẬP 261

BÀI TẬP 262

CHƯƠNG VIII

KẾ TOÁN CÁC QUÁ TRÌNH KINH DOANH CHỦ YẾU 269

I. KHÁI QUÁT CHUNG VỀ KẾ TOÁN CÁC QUÁ TRÌNH KINH DOANH 269

II. KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH CUNG CẤP 271

1. Đặc điểm quá trình cung cấp và nhiệm vụ kế toán quá trình cung cấp 271

2. Vận dụng các phương pháp kế toán trong kế toán quá trình cung cấp 272

III. KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH SẢN XUẤT 276

1. Đặc điểm quá trình sản xuất và nhiệm vụ kế toán quá trình sản xuất 276

2. Vận dụng các phương pháp kế toán trong kế toán quá trình sản xuất 278

IV. KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH TIÊU THỤ 287

1. Đặc điểm quá trình tiêu thụ và nhiệm vụ của kế toán quá trình tiêu thụ 287

2. Vận dụng các phương pháp kế toán trong kế toán quá trình tiêu thụ 288

CÂU HỎI ÔN TẬP 302

BÀI TẬP 302

CHƯƠNG IX

SỔ KẾ TOÁN VÀ BỘ MÁY KẾ TOÁN 309

I. SỔ KẾ TOÁN 309

1. Khái niệm sổ kế toán 309

2. Phân loại sổ kế toán 310

3. Quy định ghi sổ kế toán 316

II. HỆ THỐNG SỔ KẾ TOÁN TRONG ĐƠN VỊ KẾ TOÁN 322

1. Sự cần thiết của hệ thống sổ kế toán 322

2. Yêu cầu cơ bản về hệ thống sổ kế toán 323

3. Trình tự ghi các sổ trong hệ thống sổ kế toán 325